ZUR VERFASSUNGSRECHTLICHEN PROBLEMATIK DES § 6 STEUERANPASSUNGSGESETZ, DARGESTELLT AM BEISPIEL DES STEUEROASENERLASSES DER FINANZMINISTER DER LÄNDER VOM 14. JUNI 1965

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte

bei dem Fachbereich Rechtswissenschaft

der Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Nikolaus Hensel

Rechtsanwalt in Frankfurt

1974

1973

ZUR VERFASSUNGSRECHTLICHEN PROBLEMATIK DES § 6 STEUERANPASSUNGSGESETZ, DARGESTELLT AM BEISPIEL DES STEUEROASENERLASSES DER FINANZMINISTER DER LÄNDER VOM 14. JUNI 1965

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte

bei dem Fachbereich Rechtswissenschaft

der Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Nikolaus Hensel

Rechtsanwalt in Frankfurt

1974

Erstgutachter: Prof. Dr. Mußgnug

Zweitgutachter: Dr. Rasenack

Tag der mündlichen Prüfung: 14. Dezember 1973

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Literaturverzeichnis	IV
Abkürzungen	XIV
I. Einleitung: Zur Diskussion um § 6 StAnpG	1
II. § 6 StAnpG	4
1. Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift	4
2. Die gesetzliche Regelung	9
3. Die Nichtverwirklichung des steuerlichen Tatbestandes	10
4. Die Abgrenzung der Begriffe Steuerhinterziehung und Steuereinsparung zum Begriff der Steuerumgehung	13
a) Die Steuerhinterziehung	13
b) Die Steuereinsparung	15
5. Die Steuerumgehung als Gesetzesumgehung	19
6. Die Regelung der Gesetzesumgehung in anderen Rechtsgebieten	21
a) Im Privatrecht	21
b) Im öffentlichen Recht	25
c) Im ausländischen Recht	28
(1) Österreich	28
(2) Frankreich	29
(3) Schweiz	30
7. Die rechtliche Einordnung der Generalklausel des § 6 StAnpG	31
a) Die Abgrenzung der besonderen Merkmale der Steuerumgehung als Gesetzesumgehung	31
b) Die Möglichkeiten einer gesetzlichen Abwehr der Steuerumgehung	33
c) Der Umgehungstatbestand des § 6 StAnpG	38
8. Bestandsaufnahme der Auslegung des § 6 StAnpG	43
a) Die Auslegung des Begriffs Steuerumgehung in der Literatur	43
(1) Die Tatbestandsmerkmale "Mißbrauch" und "angemessene Gestaltung"	43

Seite

(2) Die Absicht der Steuerumgehung 50

b) Das Wesen der Steuerumgehung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes 51

III. Der Anwendungsbereich des § 6 StAnpG nach dem Steueroasenerlaß 57

1. Historische Entwicklung 57

a) Die Hauptformen der Einkommens- und Vermögensverlagerungen nach dem Steueroasenbericht 57

(1) Zur Entwicklung der Basisgesellschaft 59
(2) Die Integrationsaufgabe der Basisgesellschaft aus steuerlicher Sicht 61
(3) Die Basisgesellschaft als Mittel zur Steuerflucht 65

b) Vom Steueroasenbericht zum Steueroasenerlaß 74

2. Das Schema des Steueroasenerlasses 75
3. Die steuerliche Bewertung der "Mißbrauchsfälle" nach dem Steueroasenerlaß 79

a) Die Anweisungen des Steueroasenerlasses 79
b) Die Abgrenzung der "mißbräuchlichen Gestaltungen" von den "Scheingestaltungen" 81
c) Die Konkretisierung der Anweisungen des Steueroasenerlasses 82

4. Die Auslegung des § 6 StAnpG durch den Bundesfinanzhof im Rahmen der steuerrechtlichen Beurteilung von ausländischen Basisgesellschaften 86
5. Das Außensteuergesetz vom 8. September 1972 91
6. Das Verhältnis der Bestimmungen des Außensteuergesetzes zur Mißbrauchsklausel des § 6 StAnpG 96

IV. Verfassungsrechtliche Würdigung des § 6 StAnpG 100

1. Der Stand der verfassungsrechtlichen Diskussion 100
2. Würdigung des § 6 StAnpG unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 GG 103
3. Beurteilung des § 6 StAnpG auf Grund der in Art. 2 Abs. 1 GG garantierten "allgemeinen Handlungsfreiheit" 110

Seite

a) Die "allgemeine Handlungsfreiheit" als wirtschaftliche Gestaltungsfreiheit - Unternehmensfreiheit 110
b) Art. 2 Abs. 1 GG als Grundrecht auf Steuerfreiheit 111
c) Die verfassungsmäßige Ordnung als Schranke des Grundrechts aus Art. 2 Abs. 1 GG 113
d) Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Steuerrechts, insbesondere: Voraussehbarkeit und Meßbarkeit staatlicher Eingriffe 114
e) Die Abgrenzung von Gegenstand, Inhalt, Zweck und Ausmaß hoheitlicher Eingriffe durch § 6 StAnpG 119

V. Ergebnis 135

Literaturverzeichnis

Aprath, W.
Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Spitaler, 1958, S. 125 ff.
zit.: Aprath, Tatbestand

Bachmayr, K.
Der sogenannte Steueroasen-Erlaß,
FR 1965, S. 392 ff.

Barske, K.
Reichsabgabenordnung - Band 4 der Buchreihe Finanz und Steuern, 7. Aufl. 1965
zit.: Barske, Reichsabgabenordnung

Beckenkamp, W.
Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts und die Steuerpflicht, Dissertation Würzburg 1943

Becker, E.
Reichsabgabenordnung, Kommentar,
1. Aufl. 1921, 7. Aufl. 1930
zit.: Becker, AO

Becker, E.
Steuerrecht und Privatrecht,
DJZ 1934, Sp. 1105 ff.

Becker, H.
Zur Änderung des Außensteuerrechts,
DStR 1972, S. 359 ff.

Becker/Riewald/Koch
Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen,
Kommentar, 9. Auflage 1963
zit.: Becker/Riewald/Koch, AO

Bellstedt, C.
Zur steuerlichen Beurteilung sogenannter Basisgesellschaften,
Anm. zu StRK, § 1 KStG, R. 64

Bellstedt, C.
Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften nach dem Außensteuergesetz - Entwurf, FR 1972, S. 242

Böhmer, P.
Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes, 1958
zit.: Böhmer, Erfüllung

Böttcher/Beinert/Hennerkes
Außensteuergesetz, 1972

Bopp, G.
Scheingeschäfte, mißbräuchliche Steuerumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, in: Felix, Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, S. 132 ff., 1958
zit.: Bopp, Scheingeschäfte

Breuers, F.
Die Rechtszüge im französischen Steuerrecht, Bd. 11 der Schriftenreihe des Institus für Steuerrecht der Universität zu Köln, 1959

Bühler, O.
Grundsätzliche Fragen der Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit - unter Ausblick auf die Regelungen in England und USA, 1958
zit.: Bühler, 1958, Finanzgerichtsbarkeit

Bühler, O.
Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, 1964
zit.: Bühler, Internationales Steuerrecht

Bühler/Strickrodt
Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 3. Aufl. 1959
zit.: Bühler/Strickrodt, Steuerrecht

Debatin, H.
Die Reform des Steuerrechts der USA, DB 1963, S. 76 ff.

Debatin, H.
Die internationalen Basisgesellschaften, DStZ A 1964, S. 9 ff.

Debatin, H.
Einkommens- und Vermögensverlagerungen in sog. Steueroasenländer unter Anwendung des zwischenstaatlichen Steuergefälles.
DB 65, S. 1022 ff; 1065 ff.

Debatin, H.
Die Basisgesellschaft in der Wertung,
StuW 1967, Sp. 313 ff.

Debatin, H.
Der Steueroasenerlaß im Lichte der Rechtswertung,
DStZ A 1968, S. 361

Debatin, H.
Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen,
DStZ A 1971, S. 89 ff.

Debatin, H.
Außensteuerreformgesetz,
DStZ A 1972, S. 265 ff.

Die Steuerreform in den Vereinigten Staaten.
Institut "Finanzen und Steuern", Heft 71.

Eichhorn, F.-F.
Die legitime Basisgesellschaft,
BB 1965, S. 239 ff.

Enneccerus/Kipp/Wolff
Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts,
Band I, Allgemeiner Teil, von Nipperdey,
15. Aufl. 1959/1960
zit.: Enneccerus/Nipperdey, Allgemeiner Teil

Flick/Wassermeyer
Grundsatzurteil zum Oasen-Erlaß?
DB 1972, S. 110 ff.

Flick/Wassermeyer
Das Außensteuergesetz,
Die AG 1973, S. 73 ff.

Flüge, H.
Internationale Steuerplanung mit schweizerischen Basisgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung des europäischen und des deutschen Außensteuerrechts, 1960

Flüge, H.
Zur Behandlung der sogenannten Basisgesellschaft,
DB 1965, S. 1829 ff.

Flume, W.
Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts,
2. Bank: Das Rechtsgeschäft, 1965
zit.: Flume, Allgemeiner Teil

Flume, W.
Zur Problematik eines Steuerfluchtgesetzes,
DB 1970, S. 2142 ff.

Forsthoff, E.
Lehrbuch des Verwaltungsrechts,
1. Bank: Allgemeiner Teil, 9. Aufl. 1966
zit.: Forsthoff, Verwaltungsrecht AT

Franzen/Gast
Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeiten,
Kommentar, 1969
zit.: Franzen/Gast, Steuerstrafrecht

Gibbons, W.J.
Tax Factors in Basing International Business Abroad a Study of the Law of the United States of Selected Foreign Countries.
Cambridge, Harward University 1957

Haas, G.
Steueroasengesellschaften, in: Neues Steuerrecht von A bis Z, Lexikon, Kommentar zum gesamten Steuerrecht, 1963 ff.
zit.: Haas, Steueroasengesellschaften

Haas, G.
Basisgesellschaft im Zwielicht.
BB 1964, S. 1135 ff.

Haas, G.
Steuerbasen in Steueroasen?
DStR 1965, S. 247 ff.

Hartz, W.
Die Auslegung von Steuergesetzen, 1957
zit.: Hartz, Auslegung

Heggelin, J.
Die Steuerumgehung im schweizerischen Steuerrecht, Dissertation, Bern 1946
zit.: Heggelin, Steuerumgehung

Heinze/Thomae
Oasenerlaß teilweise ohne Rechtsgrundlage?
AWD 1968, S. 332 ff.

Hensel, A.
Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung", Sonderdruck aus der Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, 1923, S. 217 ff.
zit.: Hensel, Dogmatik

Hensel, A.
Steuerrecht, 3. Aufl. 1933
zit.: Hensel, Steuerrecht

Hillert, A.
Anmerkung zum Urteil des BFH v. 17.7.1968, BStBl. 1968, III, S. 695 ff.
BB 1968, S. 1276 ff.

Hollatz, G.
Auslandsbeziehungen in steuerlicher Sicht - zugleich ein kritischer Beitrag zum Steueroasenbericht der Bundesregierung.
AG 1965, S. 29 ff.

Höppner, H.-D.
Die steuerliche Beurteilung von Gewinnverlagerungen innerhalb multinationaler Unternehmen.
FR 1967, S. 467 ff.

Hohensee/Bellstedt
Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften. 2. Aufl. 1970
zit.: Hohensee/Bellstedt, Besteuerung.

Hopfenmüller, Th.
Zur Begrenzung der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht - Ein Beitrag zur Anwendungspraxis des § 6 StAnpG, in: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, Gedenkschrift für Armin Spitaler, 1965, S. 119 ff.

Hopfenmüller, Th.
Die Basisgesellschaft - Gestaltungsfreiheit oder Mißbrauch?
StbJb. 1965/66, S. 451 ff.

Hübschmann/Hepp/Spitaler
Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, Loseblattausgabe 1951 ff.
zit.: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO

Huber, E.R.
Der Streit um das Wirtschaftsverfassungsrecht.
DÖV 1956, S. 87, 135, 172, 200

Jellinek, W.
Verwaltungsrecht, unveränderter Neudruck der 3. Aufl. 1931, 1966
zit.: Jellinek, Verwaltungsrecht

Klein, F.
Die Verfassungsbeschwerde in Steuersachen, 1966

Kormann, B.
Der Oasen-Erlaß - seine Wirkungen und seine Grenzen.
BB 1965, S. 1157 ff.

Kottke, K.
Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung. 3. Aufl. 1963
zit.: Kottke, Steuerumgehung

Kreile, R.
Steuerfluchtgesetz?
BB 1971, S. 53 ff.

Kruse, H.W.
Steuerrecht. I. Allgemeiner Teil,
2. Aufl. 1969
zit.: Kruse, Steuerrecht

Kühn, R.
Abgabenordnung, Kommentar, 8. Aufl. 1966
zit.: Kühn, AO

Leise, B.
Steuerverfehlungen, Kommentar,
1970

Lukas, H.
Steuereinsparung und Steuerumgehung -
Ein Beitrag zur Abgrenzung beider Erscheinungsformen auf dem Gebiete des Steuerrechts.
Dissertation, Mannheim 1962
zit.: Lukas, Steuerumgehung

Löhlein, R.
Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten.
StuW 1948, Sp. 681 ff.

Löhlein, R.
Zur Abgrenzung von Steuerumgehung und Steuereinsparung
StuW 1962, Sp. 385 ff.

Maunz/Dürig/Herzog
Grundgesetz, Kommentar. Loseblattausgabe,
1958 ff.
zit.: Maunz-Dürig/Herzog, GG

Mausilius, G.

Die Rechtssicherheit im Steuerrecht,
FR 1958, S. 446 ff.

Meilicke, H.
Steuerrecht, Allgemeiner Teil, 1965
zit.: Meilicke, Steuerrecht

Meilicke, H.
Planspiel für Schweizer Vermögensverwaltungs-GmbH in der Hand deutscher Steuerbürger,
BB 1971, S. 1499 ff.

Menck, T.
Die Eindämmung der Steuerflucht im "Steueroasenbericht" der Bundesregierung.
DStR 1964, S. 483 ff.

Mrozek, A.
Handbuch des Steuerrechts in Einzelkommentaren.
Abt. I Kommentar zur RAO von Mrozek, Boethke,
Arlt, Pünder. 3. Aufl. 1924

Nees, A.
Steuerumgehung, § 5 Reichsabgabenordnung
und das bürgerliche Recht, 1920

Niehus, A.
Zum amerikanischen Steuerreformgesetz.
AWD 1963, S. 12 ff.

Offerhaus, K.
Einige Schwerpunktfragen des Entwurfs eines
Steueroasengesetzes,
FR 1971, S. 425

Oswald, F.
Die Rechtswirkungen von Pauschbeträgen, die
in Verwaltungsanordnungen festgesetzt sind.
DStZ A 1963, S. 397 ff.

Oswald, F.
Die Mißbrauchsvorschrift des § 6 StAnpG in der
Sicht der Rechtsprechung des BGH.
DStR 1966, S. 464 ff.

Palandt, O.
Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar,
28. Aufl. 1969
zit.: Palandt, BGB

Paulick, H.
Zur Frage der Bindung der Finanzgerichte an
Verwaltungsanordnungen
DStR 1962/63, S. 445

Paulick, H.
Steuereinsparung und Steuerumgehung.
StbJb 1963/64, S. 371 ff.

Paulick, H.
Bindungsprobleme im Steuerrecht.
StbJb. 1964/65, S. 351 ff.

Paulick, H.
Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 1971

Pelka, J.
Die Verletzung des Grundrechts der freien Entfaltung der Persönlichkeit (Art. 2 Abs. 1 GG) durch einen Steuerbescheid
DVBl. 1970, S. 887 ff.

Pinner, A.
Anmerkung zum Urteil des RFH vom 27.6.1919,
JW 1919, S. 847

Rädler, A.J.
Steueränderungen durch das Steuergesetz 1962 der USA.
IWB Steuerrecht Fach 8 USA Gruppe 2 S. 63 ff.
zit.: Rädler, Steuergesetz 1902

Rädler, A.J.
Zum betriebswirtschaftlichen Begriff der Basisgesellschaft.
StuW 1964, Sp. 545 ff.

Rädler/Raupach
Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966
zit.: Rädler/Raupach, Auslandsbeziehungen

Rädler/Raupach
Beruht der Oasenerlaß auf einer zutreffenden Auslegung gesetzlicher Vorschriften?
DStZ A 1968, S. 249 ff.

Raupach, A.
Der Durchgriff im Steuerrecht, 1968.
zit.: Raupach, Durchgriff.

Raupach, A.
BGH-Entscheidung zur steuerrechtlichen Beurteilung von Basisgesellschaften.
FR 1969, S. 72 ff.

Reeger/Stoll
Die Bundesabgabenordnung, Kommentar,
2. Aufl. 1962

Ryser, W.
Zum Thema Basisgesellschaften.
StuW 1968, Sp. 115 ff.

Schmid, A.
Die internationale Steuerflucht, 1961
zit.: Schmid, Steuerflucht

Schmidt-Bleibtreu/Klein
Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 2. Aufl. 1969
zit.: Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG

Soergel/Siebert
Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar,
10. Aufl. 1967 ff.
zit.: Soergel/Siebert, BGB

Spanner, H.
Der Steuerbürger und das Bundesverfassungsgericht - Eine systematische Darstellung der Spruchpraxis des Bundesverfassungsgerichts in Steuersachen. 1967
zit.: Spanner, Der Steuerbürger

v. Staudinger, J.
Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch.
11. Aufl., 1954 ff.
zit.: Staudinger, BGB

Teichmann, A.
Die Gesetzesumgehung. Göttinger rechtswissenschaftliche Studien. Bd. 46, 1962
zit.: Teichmann, Gesetzesumgehung

Telkamp, H.-J.
Der Außensteuergesetz-Entwurf,
StuW 1972, Sp. 97 ff.

Thiel, R.
Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung-
StbJb. 1963/64, S. 161 ff.

Thoma, G.
Grundsätzliches zur Frage des Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Staatsrecht, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, herausgegeben von A. Spitaler, 1954, S. 233 ff.

Timm, W.
Internationale Steuergefälle,
1972

Tipke/Kruse
Reichsabgabenordnung, Kommentar, Loseblattausgabe, 1965 ff.
zit.: Tipke/Kruse, AO

Vogel, H.
Zur steuerlichen Behandlung zwischenstaatlicher Kapitalinvestitionen unter besonderer Berücksichtigung des Außensteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, 1964
zit.: Vogel, Kapitalinvestitionen

Wacke, G.
Verfassungsrecht und Steuerrecht.
StbJb. 1966/67, S. 75 ff.

Wackernagel, J.
Die Steuerumgehung und ihre Verhütung unter besonderer Berücksichtigung des schweizerischen Rechts.
Heft 26 der Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Basel 1949
zit.: Wackernagel, Steuerumgehung

Weber, W.
Das Bundesverfassungsgericht und die Steuerordnung-
AöR 90 (1960), S. 458 ff.

Weber, W.
Kritische Bemerkungen zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Steuersachen.
StbJbS. 1967/68, S. 95 ff.

Weißenborn, H.
Beteiligung von Anteilseignern ... (Gewinnverlagerung über Basisgesellschaften),
DStR 1965, S. 713

Wilser, R.
Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, 1960

ABKÜRZUNGEN

Die Abkürzungen sind die üblicherweise in der Literatur verwendeten. Sie entsprechen der Zusammenstellung in
Kirchner, H.
Abkürzungsverzeichnis der Rechtsprache,
2. Aufl., 1968

I. Einleitung: Zur Diskussion um § 6 StAnpG

§ 6 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 [1] steht seit seinem Inkrafttreten im Kreuzfeuer der Kritik [2]. Bereits sein Vorläufer, § 5 AO 1919 [3], ist immer wieder Gegenstand der Diskussion im steuerrechtlichen Schrifttum gewesen. Einigkeit herrschte wohl bei allen darüber, daß das Ziel dieser Bestimmung, die Bekämpfung des Steuerschiebertums, erstrebenswert sei; bestritten wurde indessen, daß eine Norm dieser Art ein geeignetes Mittel sei, dieses Ziel zu erreichen [4]. Das führte zu der Auffassung, der Gesetzgeber habe sich mit dem Erlaß der Mißbrauchsvorschrift ein Armutszeugnis ausgestellt [5]. Selbst der Verfasser des Entwurfs der Reichsabgabenordnung, Enno Becker, vertrat später die These [6], die ganze Bestimmung könne gestrichen werden, denn durch richtige Auslegung der Steuergesetze sei jeder nur mögliche Umgehungsversuch zu verhindern [7].

Die Angriffe der Steuerrechtslehre gegen § 6 StAnpG richteten sich später vor allem gegen die mangelnde Justiziabilität und Praktikabilität der Vorschrift.

---

1) RGBl. 1934 I, S. 925
2) Vgl. die Übersichten bei Tipke/Kruse, AO, § 6 StAnpG Rdnr. 1 und Paulick, StbJb. 1963/64, S. 371 ff.
3) Vgl. unten S. 4 ff.
4) So Hensel, Dogmatik, S. 220
5) Pinner, JW 1919, S. 847
6) Vgl. die Ausführungen zu § 5 AO in der 2. Auflage seines Kommentars.
7) Ähnlich auch Nees, Steuerumgehung, § 5 Reichsabgabenordnung und das bürgerliche Recht.

Kottke [8] befürchtete, der Paragraph würde in der Hand fiskalisch denkender Steuerbehörden auch dem redlichen Verkehr allzu große Schranken auferlegen, indem die Ausnutzung von Steuerersparnismöglichkeiten zum Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts abgestempelt werden. Paulick [9] führte diesen Gedanken fort und kam zu der Auffassung, " § 6 StAnpG stehe der Verwirklichung einer echten Rechtskultur auf dem Gebiet des Steuerrechts entgegen ". Einer solchen Vorschrift bedürfe es nicht, sie sei eher schädlich als nützlich; Steuerumgehungen könnten ebenso ohne § 6 StAnpG wirksam bekämpft werden, so daß die Bestimmung ersatzlos aufzuheben sei [10]. Die Streichung von § 6 StAnpG forderten auch Hartz [11] und Thiel [12]. Thiel vertrat den Standpunkt, für eine besondere Rechtsfigur der Steuerumgehung sei kein Raum, die Steuerumgehung sei lediglich ein Phantom.

---

8) Steuerumgehung, S. 141.
9) StbJb. 1963/64, S. 371 (390).
10) Vgl. Paulick, aaO, S. 403, 414.
11) Auslegung, S. 56.
12) StbJb 1963/64, S. 161 (197 f.);a.A. Hopfenmüller, Gedenkschrift für Spitaler, S. 131. Für die Notwendigkeit des § 6 StAnpG sprach die Tatsache, daß das RG und das Preuß. OVG es seinerzeit abgelehnt hatten, ohne ausdrückliche Gesetzesvorschrift der Steuerumgehung entgegen zu treten. Vgl. Urteil des RG v. 3.2.1882, RGZ 6, S. 181 ff.; 8.5.1885, RGZ 13, S. 265 ff.; 8.5.1911, RGZ 76, S. 253 (255); 15.10.1918, RGZ 94, S. 39 (41); 7.10.1919, RGZ 96, S. 326; Urteil des Pr. OVG v. 2.12.1912, Pr. VBl.1913, S. 823 (825); 11.7.1913, JW 1918, S. 151; 16. Juni 1919, Pr. VBl. 1919, S. 171.

Die Kritiker des § 6 StAnpG griffen fast ausschließlich auf rechtstheoretische und rechtsmethodische Argumente zurück, um ihre ablehnende Haltung gegenüber dieser Vorschrift zu begründen [13]. Bedenken gegen die Vereinbarkeit der Bestimmung mit den Normen des Verfassungsrechts wurden indessen seltener geäußert und traten in stärkerem Maße erst im Rahmen der Fachdiskussion um den sogenannten Steueroasenerlaß der Finanzminister der Bundesländer vom 14. Juni 1965 [14] hervor. Man kann sich beim Durcharbeiten der einzelnen Diskussionsbeiträge im Schrifttum nicht des Eindrucks erwehren, daß angesichts der Tragweite der Einkommens- und Vermögensverlagerung in Steueroasenländer zumeist gefühlsmäßige und weniger juristische Gründe für und wider ins Feld geführt wurden. Im folgenden soll daher die Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit des § 6 StAnpG auf die juristische Argumentation zurückgeführt werden und nicht bei der Frage stehenbleiben, ob es unsittlich ist, sich durch Anwendung einer Vielzahl von Kniffen und Winkelzügen auf Kosten der Allgemeinheit Steuervorteile zu erschleichen.

---

13) Vgl. Heinze/Thomae, AWD 1968, S. 332.
14) BStBl. 1965 II, S. 74; vgl. eingehend unten S. 75 ff.

II. § 6 StAnpG

1. Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift

§ 6 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 [15] trat an die Stelle des § 10 AO 1931 [16] und des § 5 AO 1919 [17]. Der ursprüngliche § 5 AO 1919 war eine der in den parlamentarischen Verhandlungen am meisten umkämpften Bestimmungen der gesamten Abgabenordnung gewesen. Enno Becker, der Verfasser des Gesetzes, hatte zugegeben, daß er die Vorschrift nur als einen Notbehelf betrachtete [18]. Insgesamt herrschte zu dieser Zeit noch der Eindruck vor, es gebe nur einen Weg zur Bekämpfung der Steuerumgehung, nämlich den, daß die Steuerpflicht durch Änderung des Gesetzes auf bestimmte vergleichbare Rechtsformen ausgedehnt würde. Erst allmählich gelangte man zu der Auffassung, daß eine wirksame Eindämmung des Mißbrauchs bürgerlich-rechtlicher Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zum Zwecke der Steuerumgehung nur durch eine allgemeine Norm geschehen könne. Für das Steuerrecht war dieser Gedanke schon vor der

---

15) RBGl. 1934 I, S. 925 ff.; einen Überblick über die Entstehung der Vorschrift - amtl. Begründung, Ausschußberichte, Stellungnahmen in der Nationalversammlung - gibt Mrozek, AO, § 5 Anm. 2/5.
16) RGBl. 1931 I, S. 161 ff.
17) RGBl. 1919, S. 1993 ff.
18) Becker, AO, 1. Aufl. 1921, § 5 Anm. 2.

Entstehung der Reichsabgabenordnung durch die grundlegende Entscheidung des Reichsgerichts vom 5. Januar 1914 [19] zur Abgabenumgehung durch die verschleierte Sachgründung einer Aktiengesellschaft für Rechnung eines Dritten vorweggenommen worden, eine Entscheidung, die später den Ausschlag für die Annahme des § 5 AO 1919 im zuständigen Ausschuß der Nationalversammlung gab. Hingegen hatte noch der Reichsfinanzhof den Gedanken, daß eine Steuer auch bei mißbräuchlicher Umgehung des Gesetzes erhoben werden könne, in seiner Entscheidung vom 16. Juli 1919 [20] zum sogenannten " Mitropa-Fall " ausdrücklich abgelehnt und sich erst

---

19) RGZ 84, S. 17 ff. Das Reichsgericht bewertete im Rahmen der Berechnung der Aktienausgabestempel und der Anschaffungsstempel die Gründung einer Aktiengesellschaft als verschleierte Sachgründung für Rechnung eines Dritten, obwohl die Gründung äußerlich und der Form nach als Bargründung erfolgte, diese Bargründung aber durch vorgeschobene Personen geschah, die nie die Absicht hatten, sich am Aktienunternehmen wirklich zu beteiligen, sondern auf Grund vorheriger Vereinbarung als Strohmänner eines anderen, der beabsichtigte, seinen Privatbesitz an bergbaulichen Werten in die Form einer Aktiengesellschaft umzuwandeln.

20) RFHE 1, S. 126 ff. Eine schlecht rentierende Kali-Aktiengesellschaft verwandelte sich durch Satzungsänderung hinsichtlich der Firma und des Gegenstandes ihres Unternehmens in eine Speisewagen-Aktiengesellschaft, wobei die Interessenten die Aktien aufkauften, um den Emissionsstempel für die Gründung der Speisewagen-Aktiengesellschaft zu sparen. Der RFH hielt diese Satzungsänderungen für stempelfrei, obwohl mit ihnen die gleichen Wirkungen erreicht wurden wie mit der Errichtung einer neuen Aktiengesellschaft. Er verneinte eine Steuerumgehung, weil das Gesetz keine Vor-

später der Rechtsprechung des Reichsgerichts angeschlossen [21].

Die Entwicklung des in § 5 AO 1919 (§ 10 AO 1931) ausgesprochenen Gedankens war später infolge der Kasuistik dieser Vorschriften etwas festgefahren [22]. Der Gesetzgeber sah daraufhin davon ab, die Steuerumgehung - hier genauer: den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts - näher zu umschreiben. Der die Legaldefinition des Mißbrauchsbegriffs enthaltende Absatz 2 des § 10 AO 1931 entfiel, lediglich Absatz 1 der Vorschrift wurde wörtlich in das Steueranpassungsgesetz übernommen. Absatz 2 des § 10 AO 1931 hatte den Mißbrauchsbegriff wie folgt umschrieben [23]:

> (2) "Ein Mißbrauch im Sinne des Absatz 1 liegt vor, wenn
> 1. in den Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer

---

schrift enthalte, daß Umgehungsgeschäfte so besteuert werden sollten wie das Geschäft, dessen Versteuerung die Beteiligten ersparen wollten.

21) Vgl. RFHE 4, S. 212.

22) Becker/Riewald/Koch, AO, § 6 StAnpG Anm. 1 (11).

23) Vgl. v. Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, StAnpG § 6 Rdnr. 1; Becker/Riewald/Koch, AO, aaO.

> unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden,
> und
> 2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art wie verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen oder Verhältnissen entsprechende Gestaltung gewählt wäre,
> und ferner
> 3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben ".

Der Gesetzgeber nahm diese drei Voraussetzungen nicht in den § 6 Abs. 2 StAnpG auf, weil er seinerzeit beabsichtigte, den Gedanken des § 10 AO 1931 unter Verzicht auf jede Kasuistik auszusprechen. Auf diese Weise sollte die Anwendung der Vorschrift in der Praxis erleichtert und der Steuerverwaltung mehr Freiheit zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen eingeräumt werden [24].

Dabei ist daran zu denken, daß das Jahr 1931 mitten in die Weltwirtschaftskrise fiel. Das

---

24) Becker/Riewald/Koch, AO, aaO; v. Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, aaO; Tipke/Kruse, AO, § 6 StAnpG Rdnr. 1.

führte zu der gesetzgeberischen Tendenz, der Steuerverwaltung viel Freiheit zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen einzuräumen.

Es ist hier nicht zu prüfen, ob § 10 AO 1931 heute nach den Maßstäben des Grundgesetzes verfassungsgemäß wäre [25]. Doch ist festzuhalten, daß eine Definition des Mißbrauchsbegriffs nicht in § 6 StAnpG aufgenommen wurde, weil sich der weitgehende Mißbrauchsbegriff des § 10 Abs. 2 AO 1931 nach Auffassung des nationalsozialistischen Gesetzgebers als " zu eng und umständlich für die Anwendung in der Praxis " erwiesen hatte und Fragen des Gestaltungsmißbrauchs " in Zukunft nach nationalsozialistischer Weltanschauung " beantwortet werden sollten [26]. Die " ethischen Anschauungen der anständigen und einsichtigen Volksgenossen " hatten zu bestimmen, was im einzelnen Fall als ein Mißbrauch bürgerlich-rechtlicher Formen und Gestaltungsmöglichkeiten angesehen werden sollte [27]. Becker [28] drückte das so aus: " Pflicht geht vor Recht, Gemeinnutz geht vor Eigennutz ".

Im Vordergrund stand der Gedanke, die Steuerumgehung verstoße gegen die " völkische Gesinnung ". Diese Einstellung war schon damals

---

25) So Heinze/Thomae, AWD 1968, S. 332 (333).
26) Vgl. die Regierungsbegründung zum StAnpG, RStBl. 1934, S. 1398 (1401); v. Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, aaO; Hopfenmüller, Gedenkschrift für Spitaler, S. 119 (135).
27) RStBl. 1934, S. 1398 (1402).
28) v. Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 6 StAnpG, Rdnr. 21.

in ihrer auf Vorurteile aufbauenden Primitivität wenig überzeugend. Sie darf heute nicht weitergepflegt werden, selbst wenn dies mit einer milderen, zeitgemäßeren Terminologie geschehen sollte.

2. Die gesetzliche Regelung

Gemäß § 6 Abs. I StAnpG kann die Steuerpflicht nicht durch einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts umgangen oder gemindert werden. Liegt ein solcher Rechtsmißbrauch vor, so sind die Steuern nach Absatz 2 der Vorschrift so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Allerdings werden Steuern, die auf Grund der für unwirksam zu erachtenden Maßnahmen entrichtet worden sind, auf den Betrag, der nach Absatz 2 zu entrichten ist, und auf andere Rückstände des Steuerpflichtigen angerechnet und, soweit eine solche Anrechnung nicht möglich ist, erstattet. Nach Ablauf des Jahres, das auf die endgültige Feststellung der Unwirksamkeit folgt, kann der Steuerpflichtige die Anrechnung oder Erstattung nicht mehr verlangen.

Mit § 6 StAnpG hat der Gesetzgeber die Steuerumgehung und ihre Folgen positivrechtlich geregelt: die Steuern werden ohne Rücksicht auf die beabsichtigte Umgehung erhoben. Von der Steuerumgehung ist indessen das Recht des

Steuerpflichtigen zur Einsparung von Steuern abzugrenzen, denn dem Steuerpflichtigen ist grundsätzlich nicht verwehrt, die Erfüllung von Steuertatbeständen zu vermeiden und seine Rechtsverhältnisse so zu gestalten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen hat [29].

3. Die Nichtverwirklichung des steuerlichen Tatbestandes

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung sagt uns, daß eine Steuerpflicht dann entsteht, wenn der Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Steuergesetz die Leistungspflicht knüpft, § 1 Abs. I Satz I AO. Mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes wird die Steuerschuld begründet, § 3 Abs. I StAnpG. Daraus folgt umgekehrt, daß eine Steuerschuld nicht entsteht, solange und soweit ein Steuertatbestand nicht verwirklicht worden ist. Demnach können Steuern dadurch eingespart werden, daß man auf die Verwirklichung des Steuertatbestandes verzichtet.

Das Gesetz verpflichtet niemanden, den Tatbestand eines Steuergesetzes zu verwirklichen und damit die Steuerschuld zum Entstehen zu bringen. Der Steuerpflichtige kann die Entstehung von Steuertatbeständen grundsätzlich vermeiden

---

29) Paulick, StbJb. 1963/64, S. 371 (375); Kruse, Steuerrecht, § 10 II unter Hinweis auf RFHE 37, S. 169 (182); BFHE 55, S. 449 (453); 66, S. 250 (256); 70, S. 299 (305).

und sich dadurch auf legale Weise der Besteuerung entziehen. Verzichtet jemand auf den Genuß bestimmter mit Verbrauchsteuern belasteter Waren, vermeidet er die gesetzlich vorgesehene Verbrauchsbesteuerung. Hat ein Steuerpflichtiger sein Vermögen verbraucht, verschenkt, verzichtet er auf die Erzielung von steuerbarem Einkommen oder unterläßt er es, für seinen Lebensunterhalt nicht benötigte Teile seines Einkommens zur Vermögensbildung zurückzulegen, unterliegt er nicht der Vermögensteuer. Im Bereich der Ertragsbesteuerung löst ein Unterlassen gewerblicher oder freiberuflicher Tätigkeit oder eine Tätigkeit unter zeitweiligem Verzicht auf Gewinn keine Einkünfte und insoweit keine Steueransprüche aus. Eine Ausnahme bildet die Mindestbesteuerung unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften bei der Veranlagung zur Vermögensteuer gemäß § 6 Abs. 1 VStG [30].

Die Vermeidung der Verwirklichung von Tatbeständen materieller Steuergesetze bietet in

---

30) § 6 Abs. 1 VStG (in der Fassung vom 10.6.1954, BGBl. 1954 I, S. 137 ff.) lautet: Als Mindestvermögen wird bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften der Besteuerung zugrunde gelegt
1. bei Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Kolonialgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften ein Betrag von 50.000 DM;
2. bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung ein Betrag von 20.000 DM, bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die am Stichtag der DM-Eröffnungsbilanz bestanden haben, ein Betrag von 5.000 DM.

der Regel in steuerlicher Hinsicht keine Abgrenzungsschwierigkeiten. Es ist Aufgabe der Gesetzesanwendung, festzustellen, ob Dekkungsgleichheit von wirtschaftlichem Sachverhalt und Tatbestand gegeben ist. Entsprechend hat die Finanzverwaltung Steuern nur zu erheben, wenn Tatbestände von Steuergesetzen verwirklicht worden sind [31]. Dieser Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist für das Veranlagungsverfahren unabdingbar [32]. Erscheint dieser Grundsatz auch als etwas Selbstverständliches, so mußte der Bundesfinanzhof dies doch in einer Entscheidung ausdrücklich klarstellen [33]:

> "Niemand ist verpflichtet, aus seinem Vermögen bestimmte Nutzungen zu ziehen. Das Finanzamt ist nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts nicht befugt, Nutzungen, die der Eigentümer nicht zieht und nicht ziehen will, als gezogen zu unterstellen."

Die Fälle der Nichtverwirklichung des steuerlichen Tatbestandes sind dadurch gekennzeich-

---

31) v.Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, StAnpG § 3, Rdnr. 2; Aprath, Tatbestand, S. 123 ff.; BFH BStBl. 1968 II, S. 416.
32) Vgl. BVerfG, Urteil vom 14.12.1965, BVerfGE 19, S. 253-267-; Kruse, Steuerrecht, § 5 II 2 b, S. 29 ff.; Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, § 12 V, S. 213 ff.
33) Urteil vom 8.11.1960, BStBl. 1960 III, S. 513-514-.

net, daß die Entstehung des steuerlichen Tatbestandes verhindert wird. Hier handelt es sich also nicht um Steuereinsparungen im eigentlichen Sinne.

4. Die Abgrenzung der Begriffe Steuerhinterziehung und Steuereinsparung zum Begriff der Steuerumgehung.

a) Die Steuerhinterziehung

Die Steuerumgehung bewirkt regelmäßig eine Steuerverkürzung. Dem Staat fließen die Steuereinnahmen nicht in der gesetzlich geschuldeten Höhe, sondern nur in dem durch das Umgehungsmanöver geminderten Betrag zu. Es liegt jedoch in einer Steuerumgehung nicht ohne weiteres der Tatbestand der Steuerhinterziehung. Die Steuerhinterziehung [34] ist in § 392 AO normiert [35]. Sie umfaßt folgende drei Tatbestände:

1. Die Erschleichung nicht gerechtfertigter Steuervorteile,
2. die vorsätzliche Bewirkung von Steuerverkürzungen,

---

34) Zur Steuerhinterziehung vgl. näher: Hartung/Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Anm. zu § 392; Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, § 49 III, S. 610 ff.; Franzen/Gast, Steuerstrafrecht, Anm. zu § 392 AO; Leise, Steuerstrafrecht, Anm. zu § 392 AO.

35) Früher war der Tatbestand der Steuerhinterziehung in § 396 AO normiert. Die Änderung erfolgte durch das 2. AO StrafÄndG vom 12.8.1968 (BGBl. 1968 I, S. 953).

3. die Zweckentfremdung von Sachen, für die Steuerbefreiungen oder Steuervorteile gewährt wurden.

Alle drei Tatbestände haben Vorsatz als Schuldform und Begehung zum eigenen oder fremden Vorteil gemeinsam. Die Steuerhinterziehung wird durch positivrechtlich verbotene Mittel versucht oder vollendet, sie ist gekennzeichnet durch ein steuerunehrliches Verhalten des Steuerpflichtigen.

Die Steuerumgehung ist demnach erst strafbar, wenn einer der Tatbestände des § 392 AO erfüllt ist. Sie wird erst dann zur Steuerhinterziehung, wenn der Steuerpflichtige durch vorsätzliche Verletzung von Pflichten, die ihm im Interesse der Ermittlung der Steuerpflicht obliegen, die Steuerbehörde daran hindert, die Steuerumgehung zu erkennen [36]. Der Steuerpflichtige muß also vorsätzlich durch Verschweigen oder durch unrichtige Darstellung der wahren Tatsachen eine Täuschung der Steuerbehörde über den wirklichen Sachverhalt zum Ziel gehabt haben. Damit ist das Täuschungselement wesentlich für die Steuerhinterziehung, so daß sich nicht jeder, der Steuern umgeht, bereits strafbar macht [37].

---

36) Kruse, Steuerrecht, § 10 I; RG in RStBl. 1943, S. 562 (565).
37) Lukas, Steuerumgehung, S. 14; Franzen/Gast, aaO, § 392 AO, Rdnr. 39 ff., 77.

Der Sinngehalt der Steuerumgehung hebt sich deutlich von jenem der Steuervergehen ab. Wer ein Steuervergehen begeht, hat den Boden des Gesetzes bereits verlassen; wer Steuern umgeht, bleibt noch auf dem Boden des Gesetzes, er nützt aber Unvollkommenheiten des Gesetzes aus [38]. Er handelt, wie schon aus dem Begriff " Mißbrauch " hervorgeht, noch im Rahmen dessen, was nach der allgemeinen bürgerlichen Rechtsordnung zulässig ist. Sein Verhalten wird nur von der steuerlichen Rechtsordnung nicht gebilligt. Es ist darum noch nicht schlechthin rechtswidrig im Sinne der Strafrechtsordnung. Infolgedessen wird auch derjenige, der eine Umgehungshandlung verübt, regelmäßig nicht den Vorsatz einer Steuerhinterziehung besitzen.

b) Die Steuereinsparung

Unter dem Begriff " Steuereinsparung " wird die Ausnutzung der gesetzlich gebotenen Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen verstanden [39]. Darüberhinaus kann der Steuer-

---

38) RG, aaO; Lukas, Steuerumgehung, aaO; Hartung/Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 392, Rdnr. 8; Franzen/Gast, Steuerstrafrecht, § 392 AO, Rdnr. 77.

39) Lukas, Steuerumgehung, S. 18; Löhlein, StuW 1962, S. 385 ff.; Paulick, StbJb. 1963/64, S. 371 (375); Wackernagel, Steuerumgehung, S. 39.

pflichtige die Gestaltung seiner Verhältnisse so wählen, daß die günstigsten steuerlichen Folgen eintreten [40]. Im Gegensatz zur Nichtverwirklichung des steuerlichen Tatbestandes verzichtet der Steuerpflichtige aber nicht auf eine seinen Wünschen entsprechende Lebensweise oder auf ein ökonomisch vernünftiges Wirtschaften, er richtet seine privaten oder geschäftlichen Verhältnisse vielmehr so ein, daß er nicht mit dem Gesetzeswortlaut und mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes in Konflikt kommt [41].

Demnach ist die Steuereinsparung der gesetzlich zulässige Weg, um möglichst niedrige Steuerschulden entstehen zu lassen. Das Verhalten des Steuerpflichtigen entspricht nicht nur dem Gesetzeswortlaut, sondern wird auch vom Sinn und Zweck des Gesetzes getragen [42]; insbesondere gilt das für Steuergesetze im Rahmen wirtschafts- oder sozialpolitischer Lenkungsmaßnahmen.

So kann ein Unternehmen zur Minderung des Gewinns kurz vor Jahresschluß erhebliche Beträge für die Anschaffung geringwertiger Wirtschaftsgüter aufwenden und sie gemäß § 6 Abs. 2 EStG sofort abschreiben; so kann

---

40) v. Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, StAnpG § 6, Rdnr. 13; Tipke/Kruse, AO, StAnpG § 6, Rdnr. 1.

41) Wackernagel, Steuerumgehung, S. 39; Paulick, StbJb. 1963/64, S. 371-375-.

42) Wackernagel, aaO, S. 111.
Paulick, Steuerrecht, § 15 II im Anschluß an BFH BStBl. 1951 III, S. 181; BStBl. 1958 III, S. 97.

der Steuerpflichtige die ihm zur Verfügung stehenden Sonderausgabenhöchstbeträge voll ausschöpfen etc. [43]. Allerdings treffen den Steuerpflichtigen auch die Nachteile, die der Gesetzgeber mit diesen Steuererleichterungen honoriert, hier die Liquiditätseinbußen.

Der Reichsfinanzhof hatte den Begriff der Steuereinsparung folgendermaßen formuliert [44]:

> "Es ist niemand verpflichtet, zwischen mehreren möglichen Rechtsformen die zu wählen, die mit den höchsten Steuern belastet ist."

Der Reichsfinanzhof erkannte damit die Wahl mehrerer möglicher Rechtsformen als steuerlich zulässigen Weg zur Steuereinsparung an.

---

43) Vgl. die Beispiele aus der Praxis und Rechtsprechung bei Paulick, StbJb. 1963/64, S. 371-376 ff. und Steuerrecht, § 15 II. Paulick erwähnt vor allem die von der Rechtsprechung anerkannte Gewährung von Gesellschafterdarlehen bei Kapitalgesellschaften (BFH BStBl. 1951 III, S. 12) und das "Pfennigurteil" (BFHE 54, S. 231; a.A. früher RFHE 38, 44): Vereinbarungen zwischen einem Arbeitgeber und seinem Angestellten über die Herabsetzung von Gehältern sind auch dann steuerlich zu beachten, wenn sie nur zum Zwecke der Einrei-hung der Angestellten in eine niedrigere Stufe der Lohnsteuertabelle erfolgen und es sich bei der Herabsetzung nur um wirtschaftlich bedeutungslose Beträge handelt.

44) RFH, Urteil vom 27.4.1933, RFHE 33, S. 119-121.

Eine Art Zusammenfassung seiner Rechtsprechung zu diesem Problemkreis kann dem Urteil vom 20. Januar 1944 entnommen werden [45]:

> "Grundsätzlich steht es im Belieben jedes Steuerpflichtigen, seine Angelegenheiten so einzurichten, daß er möglichst an Steuern spart. Die im wirtschaftlichen Leben geltende Vertragsfreiheit hat steuerlich nur da ihre Grenze, wo die getroffenen Maßnahmen nicht ernstlich gemeint sind oder wo festzustellen ist, daß die getroffenen Maßnahmen den wahren wirtschaftlichen Absichten der Beteiligten nicht entsprechen und durch Vorschützen formeller Verträge auf einem rechtsgeschäftlichen Schleichweg etwas ganz anderes erreicht werden soll, als es nach dem Vertrage scheint."

Diesen Grundgedanken hat der Bundesfinanzhof wiederholt bestätigt, wenn er sagt [46], es kann "den Steuerpflichtigen nicht verwehrt werden, unter mehreren nicht ungewöhnlichen

---

45) RStBl. 1944, S. 435-436-.
46) BFH, Urteil vom 6.3.1952, BStBl. 1952 III, S. 114-115-; vgl. auch Urteil vom 17.10.1951, BStBl. 1951 III, S. 223. Ähnlich auch BFH, Urteil vom 14.10.1964, BStBl. 1964, S. 667-669-: "Grundsätzlich kann es dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt werden, seine Rechtsverhältnisse beliebig zu gestalten, selbst wenn dies entscheidend aus Steuerersparnisgründen geschieht."

Gestaltungsmöglichkeiten diejenige zu wählen, die für sie steuerlich am günstigsten ist". Steuerlich nicht zu billigen ist folglich die Wahl einer Rechtsform, die vom Gesetzgeber zur Verwirklichung bestimmter wirtschaftlicher Ziele nicht vorgesehen ist oder nicht als typische rechtliche Gestaltung betrachtet wird. Hier liegt nach überwiegender Meinung die Grenze zwischen Steuereinsparung und Steuerumgehung. Die Steuereinsparung stellt sich als Gebrauch steuerlich zulässiger Gestaltungsformen dar, die Steuerumgehung als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zum Zwecke der Erzielung von Steuervorteilen [47].

5. Die Steuerumgehung als Gesetzesumgehung

So alt wie die Rechtsordnung selbst ist das Bestreben, einen vom Gesetz nicht gewollten Erfolg zu erreichen, ohne mit dem ausgelegten Gesetzeswortlaut in Konflikt zu geraten, so daß das Gesetz nicht anwendbar ist, obwohl der Erfolg dem Sinn und Zweck der Gesetzesbestimmung widerspricht [48]. Gegen diese Gesetzesumgehung

---

47) Vgl. Lukas, aaO, S. 19
Beispielhaft sind die auf dem Gebiet der Leasing-Verträge vorkommenden besonders differenzierten Vertragsgestaltungen, die zunächst als Mißbrauch beargwöhnt, später aber zur Gestaltung von Investitionsgeschäften anerkannt wurden. Vgl. BFH, Urteil v. 26.1.70, BStBl. 70 II, 264 ff.

48) Vgl. Tipke/Kruse, AO, § 6 StAnpG Rdnr. 1; allgemein zur Gesetzesumgehung: Teichmann, Gesetzesumgehung. Nach Hensel, Festgabe Zitelmann, S. 244, beruht die Gesetzesumgehung auf der Unvollkommenheit der Gesetzesformulierung, auf einer Diskrepanz zwischen Gesetzeszweck und Gesetzeswortlaut.

muß jede Rechtsordnung angehen, um nicht ihr Ziel, die Sicherung des Rechts im weitesten Sinne, zu gefährden.

Im Steuerrecht gewinnt die Frage der Gesetzesumgehung eine besondere Bedeutung. Einmal ist die Versuchung, Gesetze zu umgehen, gegenüber Steuergesetzen besonders groß, weil sie Leistungen verlangen, denen keine konkreten Gegenleistungen gegenüberstehen [49]. Zum anderen muß der Gesetzgeber allgemein, und zwar auch dort, wo er die Steuerpflicht an die Person anknüpft, für die Besteuerung bestimmte Tatbestände aufstellen. Er entnimmt diese Tatbestände je nach dem Zweck, den er mit dem Steuergesetz verbindet, der üblichen Gestaltung der Dinge, so wie er sie bei Erlaß des Gesetzes vorfindet. Der Steuergesetzgeber stellt demnach Regeltatbestände auf.

Daraus ergibt sich, daß auch dort steuerlich ein Mißbrauch vorliegen kann, wo das allgemeine Recht keinen Mißbrauch feststellt, weil der Einzelne im Rahmen der ihm nach der bürgerlichen Rechtsordnung zustehenden Gestaltungsfreiheit gehandelt hat. Die Gestaltung kann dem steuerlichen Regeltatbestand zuwiderlaufen. Es ist steuerlich geboten, alles, was tatsächlich und wirtschaftlich gleich liegt, unbeschadet der mehr zufälligen rechtlichen Gestaltung,

---

49) Kruse, Steuerrecht, § 10 I.

auch steuerlich gleich zu behandeln [50]. Nicht auf das, was scheint, kommt es an, sondern auf das, was wirklich vorliegt.

Dieser Grundsatz führt umgekehrt dazu, daß das, was die Rechtsordnung als nichtig ansieht, steuerlich als beachtlich behandelt wird. Solange die Beteiligten an einer von der allgemeinen Rechtsordnung mißbilligten Gestaltung der Dinge festhalten und die Folgerungen daraus ziehen, müssen die Dinge auch als steuerlich bedeutsam behandelt werden.

Allgemeine Gesetzesumgehung und die steuerliche Gesetzesumgehung sind demnach keine deckungsgleichen Gebiete, sie überschneiden sich nur teilweise.

6. Die Regelung der Gesetzesumgehung in anderen Rechtsgebieten.

a) Im Privatrecht

Die bei der Steuerumgehung auftretenden rechtlichen Probleme sind nicht auf das Gebiet des Steuerrechts beschränkt. Auch das Privatrecht kennt Normen, die der Umgehungsbekämpfung dienen. Das Bürgerliche Gesetzbuch enthält eine Mißbrauchsbestimmung in § 226 BGB, dem Verbot der Rechts-

---

50) Zum Grundsatz der Gleichbehandlung im Steuerrecht vgl. unten S. 103 ff.

schikane, jenem Verbot der Rechtsausübung, die dem Rechtsinhaber keinen Nutzen, einem anderen aber Schaden bringt. Diese Vorstellung vom Rechtsmißbrauch geht zurück auf den römisch-rechtlichen Begriff des Rechtsmißbrauchs, das " in fraudem legis agere ". Ein solches lag vor, wenn jemand sich in einer den verba legis gemäßen Weise verhielt, damit aber gleichzeitig gegen die sententia oder die voluntas legis verstieß [51].

Im übrigen wird häufig versucht, die Schranken zu umgehen, die der Rechtsgestaltung durch Verbotsgesetze und zwingende Vorschriften gesetzt sind. Zu diesem Zweck nehmen die Beteiligten statt der vom Gesetz mißbilligten Rechtsgeschäfte andere vor, die den gleichen oder nahezu gleichen wirtschaftlichen Erfolg herbeiführen sollen. Ob solche Umgehungsgeschäfte verboten und gemäß § 134 BGB nichtig sind, ist eine Frage der richtigen Auslegung des Verbotsgesetzes [52].

Umgehungsverbote enthalten weiter § 75 d HGB [53],

---

51) Hierzu ausführlich: Teichmann, aaO, S.3 ff.; Wackernagel, Steuerumgehung, S. 10
52) Flume, Rechtsgeschäft, § 17 5, S. 350 f.
53) "Auf eine Vereinbarung, durch die von den Vorschriften der Paragraphen 74-75 c zum Nachteil des Handlungsgehilfen abgewichen wird, kann sich der Prinzipal nicht berufen; das gilt auch von Vereinbarungen, die bezwecken, die gesetzlichen Vorschriften über das Mindestmaß der Entschädigung durch Verrechnungen oder auf sonstige Weise zu umgehen."

§ 6 AbzahlungsG [54], § 850 h Abs. 2 ZPO [55] oder § 15 Abs. 2 Satz 4 Patentgesetz [56].

Grundsätzlich können alle Rechtsformen zu allen mit ihnen erreichbaren wirtschaftlichen

---

54) "Die Vorschriften der §§ 1 bis 5 finden auf Verträge, welche darauf abzielen, die Zwecke eines Abzahlungsgeschäfts (§ 1) in einer anderen Rechtsform, insbesondere durch mietweise Überlassung der Sache zu erreichen, entsprechende Anwendung, gleichviel ob dem Empfänger der Sache ein Recht, später deren Eigentum zu erwerben, eingeräumt ist oder nicht."

55) "Leistet der Schuldner einem Dritten in einem ständigen Verhältnis Arbeiten oder Dienste, die nach Art und Umfang üblicherweise vergütet werden, unentgeltlich oder gegen eine unverhältnismäßig geringe Vergütung, so gilt im Verhältnis des Gläubigers zu dem Empfänger der Arbeits- und Dienstleistungen eine angemessene Vergütung als geschuldet. Bei der Prüfung, ob diese Voraussetzungen vorliegen, sowie bei der Bemessung der Vergütung ist auf alle Umstände des Einzelfalles, insbesondere die Art der Arbeits- und Dienstleistung, die verwandtschaftlichen oder sonstigen Beziehungen zwischen dem Dienstberechtigten und dem Dienstverpflichteten und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Dienstberechtigten Rücksicht zu nehmen."

56) "Das Patent ist, soweit nicht Staatsverträge entgegenstehen, zurückzunehmen, wenn die Erfindung ausschließlich oder hauptsächlich außerhalb Deutschlands ausgeführt wird. Die Zurücknahme kann erst zwei Jahre nach rechtskräftiger Erteilung einer Zwangslizenz und nur dann verlangt werden, wenn dem öffentlichen Interesse durch Erteilung von Zwangslizenzen weiterhin nicht genügt werden kann. Diese Einschränkungen gelten jedoch nicht bei Angehörigen eines ausländischen Staates, der hierin keine Gegenseitigkeit gewährt. Die Übertragung des Patents auf einen anderen ist insofern wirkungslos, als sie nur den Zweck hat, der Zurücknahme zu entgehen."

Zwecken verwendet werden [57]. Ein allgemeines Verbot, die vorhandenen Rechtsgeschäftstypen zweckwidrig zu verwenden, läßt sich nicht aufstellen. Soweit das Gesetz nur die Vornahme eines Geschäfts bestimmter Art, nicht den rechtlichen oder wirtschaftlichen Erfolg verhindern will, ist das diesen Erfolg in zulässiger Weise herbeiführende Geschäft gültig [58]. Nur wenn die Auslegung des Verbotsgesetzes ergibt, daß sich das Verbot auch auf das zur Umgehung geschlossene Geschäft bezieht, ist § 134 BGB anzuwenden. Das gleiche gilt, wenn ein Geschäft zwecks Umgehung zwingender gesetzlicher Vorschriften vorgenommen wird. Auch hier ist Unwirksamkeit des Geschäfts anzunehmen, wenn es nach dem durch Auslegung zu ermittelnden Sinn und Zweck des Gesetzes ausgeschlossen sein soll, obwohl es dem äußeren Anschein nach zulässig ist [59]. Demnach ist die Frage der Gesetzesumgehung vor allem eine Frage nach der richtigen Auslegung und Anwendung der Norm, nach ihrem Zweck und ihrer inhaltlichen Tragweite. Bei einer richtigen Auslegung der Verbotsvorschriften kann das Problem einer Umgehung in Wahrheit nicht auftauchen [60].

---

57) RGZ 100, S. 210-212-.
58) RGZ 125, S. 209-212-; Palandt/Danckelmann, BGB, § 134, Anm. 4; Enneccerus/Nipperdey, Allgemeiner Teil, § 190 III 1, S. 1161 f.
59) Staudinger/Coing, BGB, § 117, Rdnr. 21; Soergel/Hefermehl, BGB, § 134, Rdnr. 38; Enneccerus/Nipperdey, aaO, § 190 III 1, S. 1161 f.
60) Flume, aaO, S. 350 f.; Staudinger/Coing, aaO, § 117, Rdnr. 21; Soergel/Hefermehl, aaO, § 134, Rdnr. 38.

Umgehungsgeschäfte sind nichtig, ohne daß es dazu des Nachweises einer Umgehungsabsicht oder eines Umgehungsbewußtseins bedarf. Entscheidend ist allein, daß das Verbot nach dem durch Auslegung festzustellenden Zweck des Gesetzes die Verwirklichung des beabsichtigten Erfolgs überhaupt verhindern wollte [61].

b) Im öffentlichen Recht

Neben dem Steuerrecht sind auch sonst auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts Gesetzesumgehungen zu finden. Im Schrifttum wird ohne Widerspruch die Ansicht vertreten, daß Handlungen, die vorgenommen werden, um den Folgen korrekter Rechtshandlungen zu entgehen, keinen rechtlichen Bestand haben [62]. Im allgemeinen Verwaltungsrecht wird der Gesetzesumgehung zumeist durch Gesetzesanalogie entgegengewirkt. Im übrigen gelten die im Steuerrecht entwickelten Grundsätze, die insbesondere in § 6 StAnpG ihren Niederschlag gefunden haben. Der Grundgedanke dieser Vorschrift wird auch im allgemeinen Verwaltungsrecht angewendet [63].

---

61) Enneccerus/Nipperdey, aaO, S. 1161 f.
62) Forsthoff, Verwaltungsrecht, § 9, S 169 f.
63) Forsthoff, aaO, S. 169 f.; vgl. auch das Urteil des VGH Freiburg vom 5.12.1955, BaWüVBl. 1956, S. 77: "Es ist ein allgemeiner Rechtsgedanke, der im zivilen und im öffentlichen Recht seinen Niederschlag gefunden hat, daß ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nicht die durch ihn erstrebte Rechtsfolge zu begründen vermag." Ferner Urteil des VGH Stuttgart vom 16.5.1958, DöV 1959, S. 270-271- : "Bürgerlich-rechtliche Regelungen, die unter Mißbrauch von Formen und Gestal-

Bereits das preußische Oberverwaltungsgericht hatte in seinem Urteil vom 22. Februar 1923 [64] betont, daß dieser Rechtsgedanke der herrschenden Rechtsüberzeugung entsprechend "als ein allgemeiner Rechtsgrundsatz zu betrachten und vom Verwaltungsrichter bei der Auslegung aller Gesetze und sonstigen Rechtsnormen in Anwendung zu bringen sei."

Dementsprechend kommt der Gedanke des § 6 StAnpG auch in anderen Gesetzesbestimmungen zum Ausdruck [65]. So sind beispielsweise Umgehungsbestimmungen in § 5 des Güterkraftverkehrsgesetzes (GüKG) in der Fassung vom 22. Dezember 1969 [66] und in § 6 des Per-

---

tungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zum Zwecke der Umgehung öffentlich-rechtlicher Bestimmungen getroffen werden, sind im Verwaltungsrecht nicht zu berücksichtigen."

64) StuW 1923, Nr. 595. Weitere Beispiele aus der Rspr. des pr. OVG bei Jellinek, Verwaltungsrecht, § 7 VII.

65) Vgl. Tipke/Kruse, aaO, Rdnr. 1

66) "Durch Schaffung von Scheintatbeständen dürfen die Vorschriften dieses Gesetzes nicht umgangen werden.
Ein Scheintatbestand liegt auch dann vor, wenn
1. die Güter dem befördernden Unternehmer lediglich für die Zeit der Beförderung übereignet werden,
2. eine Sendung nach einem Ort innerhalb der Nahzone abgefertigt wird -außer beim Vorlauf für einen Spediteursammelgutverkehr-, sofern von vorneherein eine Beförderung darüber hinaus beabsichtigt ist; dabei macht es keinen Unterschied, ob die Beförderung auf demselben Kraftfahrzeug oder mit Umladung unterwegs ausgeführt wird und ob mehrere Unternehmer an der Beförderung beteiligt sind."

sonenbeförderungsgesetzes (PBefG) vom 21. März 1961 [67] enthalten. Noch deutlicher wird der Zusammenhang mit § 6 StAnpG, wenn man die ursprünglichen Fassungen dieser Bestimmungen mit § 6 StAnpG vergleicht. Der § 6 des Personenbeförderungsgesetzes vom 4. Dezember 1934 [68] lautete:

> "Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts oder des Handelsrechts dürfen die Bestimmungen dieses Gesetzes nicht umgangen werden."

In § 4 des Güterkraftverkehrsgesetzes vom 26. Juni 1935 [69] hieß es ähnlich:

> "Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts oder des Handelsrechts sowie durch Schaffen von Scheintatbeständen dürfen die Vorschriften des Gesetzes nicht umgangen werden."

---

67) "Die Verpflichtungen des Unternehmers nach diesem Gesetz werden durch rechtsgeschäftliche oder firmenrechtliche Gestaltungen oder Scheintatbestände, die zur Umgehung der Bestimmungen des Gesetzes geeignet sind, nicht berührt."
68) RGBl. 1934 I, S. 1217 ff.
69) RGBl. 1935 I, S. 788 ff.

c) Im ausländischen Steuerrecht

(1) Österreich

In den meisten ausländischen Steuerrechtsordnungen fehlt eine positiv-rechtliche Regelung der Steuerumgehung. Eine Ausnahme bildet Österreich, wo eine dem deutschen § 6 StAnpG entsprechende Regelung gilt. In § 22 der Österreichischen Bundesabgabenordnung vom 28. Juni 1961 heißt es:

> "Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen oder Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären."

Hierdurch soll gewährleistet sein, daß nur der zu dem gesteckten Ziel führende gewöhnliche rechtliche Weg und nicht ein offensichtlich ungebräuchlicher und nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählter Weg abgabenrechtliche Folgen auslöst. Ein Mißbrauch liegt daher vor, wenn der erstrebte wirtschaftliche Erfolg statt auf dem "geraden" Wege, den die Rechtsordnung zur Erreichung eines solchen Zieles vorsieht, auf einem Umweg zu erreichen

versucht wird, um so die Abgabenpflicht zu umgehen, die das Gesetz mit der Bestimmung des geraden Weges verbindet [70].

(2) Frankreich

Im Prinzip entspricht § 6 StAnpG auch Artikel 244 des französischen Code général des impôts: Grundsätzlich kann der Steuerpflichtige die verschiedenen rechtlichen Formen und Gestaltungsmöglichkeiten frei wählen. Jedoch werden Rechtshandlungen, die in Form eines Vertrages oder eines anderen Rechtsgeschäfts die Erzielung oder Übertragung von Einkünften verbergen, von der Steuerverwaltung nicht anerkannt [71]. Die Steuerverwaltung für direkte Steuern ist berechtigt, nachdem sie darüber eine Stellungnahme des beratenden Komitees für Feststellung des Rechtsmißbrauchs eingeholt hat, der Rechtshandlung des Steuerpflichtigen ihren wirklichen Charakter beizumessen und auf Grund dessen die Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer oder für die Körperschaftsteuer festzusetzen [72]. Die Steuerverwaltung muß vorher das beratende Komitee um seine Meinung über den wirklichen Charakter der Rechtshandlung des Steuerpflichtigen befragen, das sich nur zu Rechtsfragen äußern darf. Unterläßt es die Steuerverwaltung, das Komitee um seine Meinung zu befragen, so

---

70) Reeger/Stoll, Bundesabgabenordnung, Anm. zu § 22. Tipke/Kruse, aaO, Rdnr. 1
71) Code général des impôts, Art. 244, Ziff. 1 Abs. 1 erster Halbsatz
72) aaO, Art. 244, Ziff. 1 Abs. 1 zweiter Halbsatz

muß sie sich die beanstandete Rechtshandlung von dem Steuerpflichtigen entgegenhalten lassen [73].

(3) Schweiz

Auch in der Schweiz sind in einigen Steuergesetzen dem § 6 StAnpG ähnliche Generalklauseln geschaffen worden. So lautet Artikel 2 Abs. 2 des Steuergesetzes von St. Gallen von 1944 wie folgt:

> "Werden zur Erreichung von Steuervorteilen Rechtsgeschäfte abgeschlossen oder Rechtsformen verwendet, die dem wirtschaftlichen Tatbestande offensichtlich nicht entsprechen, so sind die Steuern nach Maßgabe des wirtschaftlichen Tatbestandes zu entrichten."

Ähnliche Generalklauseln enthalten Art. 2 Abs. 2 des Steuergesetzes von Graubünden, Art. 2 Abs. 2 des Steuergesetzes von Oberwalden und Art. 2 Abs. 2 des Steuergesetzes von Appenzell-Außerrhoden.

In der schweizerischen Praxis hat sich aber die Meinung gebildet, die Steuerverwaltung dürfe auch ohne ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung einer Steuerumgehung den Erfolg ver-

---

73) Vgl. im einzelnen Breuers, Rechtszüge, S. 163 f.

sagen. Das ergebe sich aus dem Prinzip von Treu und Glauben und dem Verbot des Rechtsmißbrauchs, die als allgemeine Grundsätze nicht nur für das Privatrecht [74], sondern auch für das Steuerrecht Geltung hätten [75].

7. Die rechtliche Einordnung der Generalklausel des § 6 StAnpG

a) Die Abgrenzung der besonderen Merkmale der Steuerumgehung als Gesetzesumgehung

Bei der Steuerumgehung handelt es sich im Gegensatz zu den aus dem Bereich des Privatrechts aufgeführten Beispielen [76] nicht um die Übertretung von Verbotsgesetzen durch den Steuerpflichtigen. Steuergesetze verbieten dem Steuerpflichtigen nicht, den erstrebten wirtschaftlichen Erfolg auf einem anderen als im Steuergesetz beschriebenen Weg zu erreichen; der Steuerpflichtige ist in der Wahl der rechtlichen Möglichkeiten zur Verwirklichung des erstrebten Erfolges frei [77]. Auch ein Gebotsgesetz wird durch die Steuerumgehung nicht verletzt, denn der Steuerpflichtige ist nicht gehalten, zwischen mehreren möglichen Rechtsformen die zu wählen, die mit den höchsten

---

74) Vgl. Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches.
75) Wackernagel, Steuerumgehung, S. 103 f.; Tipke/Kruse, aaO, Rdnr. 1
76) Vgl. oben S. 21 ff.
77) Vgl. die Ausführungen auf S. 15 f. und die Nachweise in FN 40.

Steuern belastet ist [78]; darüber hinaus ist die Entstehung der Steuerpflicht von der Erfüllung des Steuertatbestandes abhängig.

Die Steuerumgehung steht im Gegensatz zum Scheingeschäft und zum verdeckten Rechtsgeschäft, deren steuerliche Folgen in § 5 StAnpG geregelt sind. Gerade die Absicht, eine Verminderung der Steuerschuld herbeizuführen, indiziert die Ernstlichkeit des Umgehungsgeschäftes, das die Parteien an Stelle des vom Gesetzgeber im Steuergesetz umschriebenen Rechtsgeschäfts verwirklichen [79]. Die mißbräuchliche Gestaltung im Sinne von § 6 StAnpG ist demnach nicht zum Schein gewollt.

Man kann die Steuerumgehung zumeist auch nicht als unsittliches Rechtsgeschäft kennzeichnen. Der vom Steuerpflichtigen erstrebte wirtschaftliche Erfolg ist nicht notwendig deshalb unsittlich, weil er auf einem anderen als in dem betreffenden Steuergesetz beschriebenen Weg verwirklicht worden ist. Höchstens die Nebenfolge dieses Verhaltens, also die Verminderung der Steuerschuld, könnte als verwerflich angesehen werden, wobei wiederum zu beachten ist, daß das Streben nach Steuerersparnis von der

---

78) Hensel, Steuerrecht, § 16 III c.
79) Tipke/Kruse, AO, StAnpG, § 6 Rdnr. 12; Hensel, aaO.-Zur Abgrenzung von Scheingeschäften und Umgehungsgeschäften vgl. Tipke/Kruse, aaO.

Rechtsprechung als legitim anerkannt ist [80].

b) Die Möglichkeiten einer gesetzlichen Abwehr der Steuerumgehung

Man ist zu der Annahme geneigt, der Steuerumgehung könne wie der Gesetzesumgehung im allgemeinen Verwaltungsrecht durch Gesetzesanalogie begegnet werden. Dem steht aber entgegen, daß die Anwendung des Analogieschlusses auf dem Gebiet des Steuerrechts für unzulässig gehalten wird, weil der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung es verbietet, im Wege der Analogie neue Steuertatbestände zu schaffen [81]. Die Analogie ist ein Weiterdenken des Gesetzwillens auf solche Fälle, die vom Gesetzeswortlaut nicht erfaßt werden. Im Steuerrecht ist es aber nicht möglich, den hinter einem Rechtssatz stehenden gesetzlichen Grundgedanken, dessen Anwendung das Gesetz auf bestimmte Fallgestaltungen ausgesprochen hat, auch auf andere Fälle anzuwenden, obwohl die Technik der Besteuerungsnormen dies zu fordern scheint.

Mit der Schaffung von Steuergesetzen verfolgt der Gesetzgeber die Absicht, bestimmte wirtschaftliche Ereignisse, Rechtslagen oder tatsächliche Verhältnisse nicht

---

80) Vgl. oben S. 12.
81) Hensel, Festgabe Zitelmann, S. 247; Kruse, Steuerrecht, § 8 III; BFHE 89, S. 3 (6).

aufkommen zu lassen, ohne daß gleichzeitig ein Steueranspruch zur Entstehung gelangt [82]. Das Gesetz kann aber vielfach nur den Tatbestand umschreiben, der typisch oder normal ist, um ein bestimmtes wirtschaftliches Ziel zu erreichen. Nicht immer läßt sich dabei der Tatbestand des Steuergesetzes derart gestalten, daß alles erfaßt wird, was erfaßt werden soll. Es besteht oft eine Diskrepanz zwischen dem vom Gesetzgeber zu besteuern beabsichtigten wirtschaftlichen Sachverhalt und dem in der Rechtsnorm umschriebenen Steuertatbestand mit der Folge, daß das wirtschaftliche Ziel auf andere Weise erreicht werden kann, als der Gesetzgeber bei Abfassung des Steuergesetzes annahm [83]. Gesetzesformulierungen sind um so unvollkommener, je weniger Zeit dem Gesetzgeber zur Formulierung der Gesetze zur Verfügung steht. Steuergesetze können nicht so ausreifen wie viele andere Gesetze, weil sonst die Gefahr besteht, daß sie hinter den Ereignissen zurückbleiben und unzeitgemäß sind. Sie haben sich den jeweiligen wirtschaftlichen Gegebenheiten anzupassen und sind von Haushaltssorgen bestimmt. Bestehen aber Unvollkommenheiten in den Gesetzen, ergibt sich die Möglichkeit, diese Unzulänglichkeiten auszunutzen und die Erfüllung des steuergesetzlichen Tatbestandes

---

82) Hensel, Steuerrecht, § 16 I
83) Hensel, aaO.

und damit die Entstehung der Steuerschuld zu vermeiden, um so mehr, als das Wirtschaftsleben stets von dem Bestreben bestimmt ist, wirtschaftliche Erfolge unter möglichster Verminderung der steuerlichen Belastung zu erreichen.

Mit der Gesetzesanalogie läßt sich also der Steuertatbestand nicht erweitern und damit auch die Steuerumgehung nicht bekämpfen. Zu diesem Zweck ist eine besondere gesetzliche Grundlage notwendig. Hierbei kann der Gesetzgeber im Rahmen der präventiven Umgehungsverhinderung verschiedene Wege einschlagen:

Er kann die steuerlichen Regeltatbestände von vornherein so weit fassen, daß sie alles, was tatsächlich und wirtschaftlich gleich liegt, auch der Steuer unterwerfen. Er wird dabei meist dem besonderen Regeltatbestand, den er erfassen will, gleichwertige Nebentatbestände an die Seite stellen.

Allerdings wird eine solche Regelung niemals erschöpfend sein können; sie schneidet zwar manche Möglichkeiten der Steuerumgehung schon von vornherein ab, macht aber auch die steuerlichen Tatbestände leicht unscharf und unübersichtlich. Die Wahl einer solchen Fassung ist mehr eine Frage der Gesetzespolitik und Gesetzestechnik und hat mit der Abwehr von Steuerumgehungen im eigentlichen Sinn nichts

zu tun. Die Unterstellung der einzelnen steuerlichen Tatbestände unter die gesetzlichen Regeltatbestände und Nebentatbestände ist einfach eine Frage der Anwendung und Auslegung der Steuergesetze.

Der Gesetzgeber kann für Fälle typischer und oft geübter Steuerumgehungen in den einzelnen Steuergesetzen besondere Ersatztatbestände aufstellen, die ergänzend neben die Regeltatbestände treten [84]. Ihre Verwirklichung löst dann ebenfalls die Steuerpflicht aus. Bei diesen Ersatztatbeständen handelt es sich um echte Abwehr von Steuerumgehungen. Es liegt bei ihnen die gesetzliche Vermutung einer Steuerumgehung vor. Kraft dieser Vermutung wird der Ersatztatbestand als Verwirklichung des gesetzlichen Regeltatbestandes unterstellt. Diese Ersatztatbestände finden sich beispielsweise in § 1 Abs. 2-3 GrErwStG [85] und in § 3 KapVerkStG [86] [87]. Andere Tat-

---

84) Vgl. Tipke/Kruse, AO, StAnpG § 6 Rdnr. 9; Hensel, Steuerrecht, § 16 II

85) § 1 GrEStG nennt im Abs. 2 und Abs. 3 mehrere Erwerbstatbestände, die zur Umgehung des Haupttatbestandes dienen können und gleichfalls zur Besteuerung führen, wie Überlassung zur Verwertung u.ä.

86) Die Vorschrift wurde durch das Gesetz vom 23.12.1971 (BGBl. I, S. 2334) mit Wirkung vom 1.1.1972 aufgehoben.

87) Zumeist wurden diese Ersatztatbestände mit den Worten eingeleitet: "Steuerpflichtig ist auch ..." oder "Die Steuerpflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß..."

bestände, die früher als mißbräuchliche Steuerumgehung beurteilt wurden, haben als sebständiger Begriff Eingang in das Gesetz gefunden, so die verdeckte Gewinnausschüttung in § 7 KStG und § 19 KStGDVO [88].

Bei der Fülle der Möglichkeiten von Umgehungen einer Steuer wird auch die Schaffung von Ersatztatbeständen nicht zu einer völligen Eindämmung der Steuerumgehung führen. Gerade in Zeiten der Einführung zahlreicher neuer Steuergesetze kann diese Maßnahme nicht ausreichen, weil die Vielfalt der Umgehungswege nicht im voraus abzusehen ist. Neben die einzelnen Spezialklauseln zur Bekämpfung der Steuerumgehung tritt deshalb die diesen Spezialklauseln gegenüber subsidiär geltende Generalklausel des § 6 StAnpG [89].

Auch die Heranziehung allgemeiner Rechtssätze genügt nicht zur wirksamen Bekämpfung der Steuerumgehung, insbesondere ist ihr nicht

---

88) § 7 KStG lautet: "Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird oder nicht. Ausschüttungen jeder Art auf Genußscheine, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaften verbunden ist, dürfen das Einkommen nicht mindern."
§ 19 KStGDVO gibt hierzu einige Beispiele verdeckter Gewinnausschüttungen.

89) Vgl. Tipke/Kruse, AO, StAnpG § 6, Rdnr. 9.

in jedem Falle durch eine erweiternde Auslegung der rechtlichen Steuertatbestandsmerkmale zu begegnen [90]. Zwar wird durch eine Auslegung nach dem Zweck oder der wirtschaftlichen Bedeutung des Gesetzes der Anwendungsbereich des einzelnen Steuergesetzes erweitert, doch findet jede Auslegung ihre Grenze am Wortlaut. Die Generalklausel des § 6 StAnpG will hingegen solche Fälle erfassen, die durch Auslegung nicht mehr erreichbar sind, mithin solche vom Steuerpflichtigen verwendeten bürgerlich-rechtlichen Gestaltungen, die vom Tatbestand des Steuergesetzes nicht erfaßt werden können [91].

c) Der Umgehungstatbestand des § 6 StAnpG

Da durch Analogie keine Steuertatbestände geschaffen oder erweitert werden dürfen, war es, wie bereits hervorgehoben wurde, notwendig, eine besondere gesetzliche Grundlage zur Verhinderung von Steuerumgehungen zu schaffen. Der Gesetzgeber hat diese gesetzliche Grundlage in § 6 StAnpG als Generalklausel unter Zuhilfenahme eines unbestimmten Rechtsbegriffes gestaltet, der in Anwendung der wirtschaftlichen

---

90) Hensel, Steuerrecht, § 16 III c
91) Tipke/Kruse, aaO, Rdnr. 1.; Kruse, Steuerrecht, § 10 I unter Hinweis auf die Feststellung von Hensel, daß die echte Steuerumgehung genau dort anfange, wo die Auslegungskunst zu versagen beginnt; vgl. Hensel, Festgabe Zitelmann, S. 224.

Betrachtungsweise gemäß § 1 Abs. 2 StAnpG auszulegen ist. Allerdings erfaßt die Generalklausel des § 6 StAnpG die Steuerumgehung nicht schlechthin, sondern nur einen besonderen Bereich, der sich aus der Ausgestaltung der Steuertatbestände ergibt [92]. Die Besteuerungsnormen knüpfen an bestimmte wirtschaftliche Vorgänge, Ereignisse und Rechtslagen an und umschreiben diese als steuerwürdig anzusehenden Situationen zunächst in ihrer typischen rechtlichen oder tatsächlichen Gestaltung [93]. Hierbei bedient sich ein Teil der Steuergesetze eigener Begriffe [94]; die übrigen Steuergesetze bestimmen den Steuergegenstand zumeist nach den Rechtsformen des bürgerlichen Rechts, indem Steuertatbestände mit Begriffen des bürgerlichen Rechts beschrieben werden. Tatbestandsmerkmale der Steuergesetze werden damit "Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" im Sinne von § 6 StAnpG [95]. Es stellt sich aber heraus, daß der vom Gesetzgeber zu treffen beabsichtigte wirtschaftliche Sachverhalt auch auf einem anderen Weg verwirklicht werden kann, als er im Steuertatbestand als typisch zur Erreichung des wirtschaftlichen Ziels umschrieben worden ist. Der im Privatrecht herrschende Grundsatz der

---

92) Tipke/Kruse, AO, StAnpG § 6, Rdnr. 1.
93) Hierzu zählen Begriffe wie Vermögen, Einkommen, Umsatz, Verbrauch, Aufwand etc.
94) Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe, vgl. Lion, VJSchrStFR 1927, S. 132.
95) Vgl. Kruse, Steuerrecht, § 9 II; Tipke/Kruse, AO, StAnpG § 6, Rdnr. 1.

Privatautonomie gibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die bürgerlich-rechtliche Gestaltung wirtschaftlicher Verhältnisse frei zu wählen und auch abweichend von der typischen oder gesetzlichen Regelung zu ordnen, soweit dem nicht Vorschriften zwingender Natur entgegenstehen. Das Steuerrecht erkennt die vom Steuerpflichtigen gewählte oder auch inhaltlich geänderte bürgerlich-rechtliche Gestaltung seiner Rechtsverhältnisse grundsätzlich an [96], allerdings nur insoweit, als diese bürgerlich-rechtlichen Gestaltungsformen dem wirtschaftlichen Hintergrund gegenüber angemessen sind. Dem liegt der Gedanke zugrunde, daß die Rechtsordnung, insbesondere die Privatrechtsordnung, für die typischen Vorgänge des wirtschaftlichen Lebens bestimmte Rechtsformen und Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung stellt. Der Steuergesetzgeber geht davon aus, daß bestimmte bürgerlich-rechtliche Gestaltungen einen entsprechenden wirtschaftlichen Hintergrund haben und bestimmte Gestaltungsformen bestimmten wirtschaftlichen Ereignissen und Vorgängen zugeordnet sind [97]. Bedient sich jemand zur Herbeiführung eines vom Steuertatbestand gemeinten wirtschaftlichen Erfolges einer atypischen, im Steuergesetz nicht erfaßten bürger-

---

96) BVerfGE 9, S. 237 (250); vgl. die Ausführungen des BFH in BStBl. 1951 III, S. 181; 1956 III, S. 179; 1962 III, S. 310; 1964 II, S. 667 (669); 1965 III, S. 697; 1966 III, S. 250 (256); 1966 III, S. 509.

97) Becker/Riewald/Koch, AO, StAnpG § 6, Anm. 2 a.

lich-rechtlichen Gestaltung, so ist er nach der Intention des Gesetzgebers hinsichtlich der Besteuerung so zu behandeln, als habe er die zur Regelung seiner Rechtsverhältnisse angemessene Gestaltung gewählt [98]. In dieser Weise definierte bereits Albert Hensel [99] die Steuerumgehung; er sah die Steuerumgehung "als die Erreichung einer bestimmten wirtschaftlichen Lage, unter Vermeidung des rechtlichen Tatbestandes, welchen der Gesetzgeber hierfür als üblich im Verkehrsleben angesehen und daher zur Voraussetzung der Entstehung des Steueranspruches erhoben hat."

Objektiv gesehen setzt die Anwendung der Umgehungsklausel demnach voraus, daß der Steuerpflichtige durch eine Rechtsgestaltung, die dem erstrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht angemessen ist, ein wirtschaftliches Ergebnis erreicht, das nach der ratio des einzelnen Steuergesetzes der Steuer unterworfen sein soll [100]. Der Tatbestand der Umgehungsvorschrift ist erfüllt, "wenn die rechtlichen Dinge anders gestaltet werden, als es dem erstrebten wirtschaftlichen Erfolg gemäß ist" [101] oder konkreter, "wenn ein steuerlicher Erfolg erreicht wird, der bei sinnvoller, Zweck und Ziel der

---

98) Tipke/Kruse, AO, StAnpG § 6, Rdnr. 1; Kruse, Steuerrecht, § 10 I; Becker/Riewald/Koch, AO, StAnpG § 6, Anm. 2 a.
99) Festgabe Zitelmann, S. 225.
100) Becker/Riewald/Koch, AO, StAnpG, Anm. 2 a
101) So BFH, Urteil vom 2.3.1951 BStBl. 1951 III, S. 87 (88).

Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetzgeber mißbilligt wird" [102].

§ 6 StAnpG zielt damit darauf ab, daß Steuern im Umgehungsfall so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen bürgerlichrechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Es wird mithin eine angemessene Gestaltung fingiert, auf die das Steuergesetz angewendet wird; nicht der wirkliche, sondern ein angenommener Sachverhalt wird besteuert [103].

Diese Technik des § 6 StAnpG ist nicht als Anwendungsform der wirtschaftlichen Betrachtungsweise anzusehen [104]. Denn zielt die Anwendung des § 6 StAnpG darauf, eine angemessene Gestaltung zu fingieren, so ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 1 Abs. 3 StAnpG

---

102) BFH, Urteil vom 8.1.1958, BStBl. 1958 III, S. 97 (99).

103) Kruse, Steuerrecht, § 10 I; Tipke/Kruse, AO, StAnpG § 6 Rdnr. 1; Tipke/Kruse sehen hierin im Ergebnis ein Analogieverfahren: "auch die Technik des § 6 führe dazu, daß dem vom Wortlaut nicht mehr erfaßten Gesetzeszweck Geltung verschafft werde; da die steuerschaffende Analogie außerhalb des Gesetzes unzulässig sei, habe es für den Sonderfall des § 6 einer besonderen gesetzlichen Vorschrift bedurft ".

104) So Becker in seiner Kommentierung zum damaligen § 5 AO 1919.

darauf gerichtet, den "wirklichen" Sachverhalt zu erfassen [105].

8. Bestandsaufnahme der Auslegung des § 6 StAnpG

a) Die Auslegung des Begriffs Steuerumgehung in der Literatur

(1) Die Tatbestandsmerkmale "Mißbrauch" und "angemessene Gestaltung"

Als Steuerumgehung soll nach dem Willen des Gesetzgebers alles behandelt werden, was sich als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts herausstellt. Nach dem Wegfall der Legaldefinition des § 5 Abs. 2 AO 1919 (§ 10 Abs. 2 AO 1931) ist es der Lehre und Rechtsprechung übertragen worden, die Begriffe "Mißbrauch" und "angemessene Gestaltung" auszufüllen und so genau zu umreißen, daß sie feststehende Begriffe bei der Bekämpfung von Steuerumgehungen werden. Der Gesetzgeber hatte in der Begründung zu § 6 StAnpG die Bestimmung dessen, was als Mißbrauch anzusehen ist, unter die allgemeine Auslegungsregel des § 1 StAnpG gestellt; durch Anwendung dieser Auslegungsregel sollte der Begriff "Mißbrauch" gedeutet werden. Bis heute ist diese Auslegung in der Literatur uneinheitlich geblieben.

---

105) Zur Abgrenzung vgl. Kruse, Steuerrecht, § 10 I unter Hinweis auf die in diesem Punkte ungenaue Unterscheidung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes.

Grundlegende Überlegungen zum Begriff der Steuerumgehung wurden, wie bereits hervorgehoben [106], zuerst von Albert Hensel [107] angestellt. Seiner Auffassung nach ist der wesentliche Punkt der Steuerumgehung das Merkmal der "Tatbestandsvermeidung" oder positiv ausgedrückt, es wird ein Sachverhalt geschaffen, auf den der gesetzliche Tatbestand zwar nicht paßt, der aber dennoch den gleichen wirtschaftlichen Erfolg garantiert. Der Zweck des Steuergesetzes, diesen wirtschaftlichen Erfolg zu besteuern, wird vereitelt, indem nicht der Steuertatbestand, an dessen Verwirklichung die Entstehung der Steuerschuld geknüpft ist, verwirklicht wird, sondern ein anderer, durch dessen Verwirklichung keine Steuerschuld entsteht. Hensel stellte besonders darauf ab, daß der wirtschaftliche Erfolg nicht in der vom Gesetzgeber hierfür als typisch angesehenen Rechtsform zustande gekommen war. Dabei handelte es sich weniger um einen Mißbrauch von Rechtsformen, sondern vielmehr um den Nichtgebrauch vom Gesetzgeber als typisch betrachteter rechtlicher Gestaltungen [108].

---

106) S. oben S. 41.

107) Hensel, Festgabe Zitelmann, S. 217 ff.; Steuerrecht, § 16. Vgl. die oben auf S. 41 wiedergegebene Definition des Begriffs "Steuerumgehung". Eine ähnliche Definition findet sich bei Hensel, Steuerrecht, § 6: "Steuerumgehung ist das Erreichen einer bestimmten wirtschaftlichen Lage, die nach Absicht des Steuergesetzgebers zur Steuerpflicht führen sollte, unter Vermeidung der vom Gesetzgeber als typisch für derartige Lagen angesehenen und darum zu Steuertatbestandsmerkmalen erhobenen Rechtsformen."

108) Hensel, Steuerrecht, § 6 III, B 1.

Eine im Schrifttum weit verbreitete Auffassung vom Wesen der Steuerumgehung entspricht im Grunde genommen der von Hensel entwickelten Begriffsinterpretation. In Anlehnung an die alte Gesetzesfassung des § 5 Abs. 2 AO 1919 (§ 10 Abs. 2 AO 1931) wird die Ansicht vertreten, daß "unangemessen" und damit ein Mißbrauch im Sinne von § 6 StAnpG jede "ungewöhnliche" Gestaltung sei:

Nach Barske [109] ergibt sich ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, "wenn aus Steuerersparnisgründen zur Erzielung eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges ein zwar nach bürgerlichem Recht möglicher Weg gewählt wird, dieser Weg jedoch für die Erreichung des Erfolges so ungewöhnlich ist, daß das bei gewöhnlichem Weg in Betracht kommende Steuergesetz ihn nicht oder nicht in derselben Weise erfaßt."

Thoma [110] stellt als Ergebnis seiner Untersuchungen fest, daß "ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten anzunehmen ist, wenn die rechtsgeschäftliche Gestaltung der Verhältnisse aus steuerlichen Gründen nicht mit der üblichen vom Gesetz gekennzeichneten Interessenlage übereinstimmt, wenn also zwar kein Scheingeschäft vorliegt, jedoch ein ungewöhnlicher Weg in der Absicht der Steuerumgehung beschritten ist".

---

109) Barske, Reichsabgabenordnung, S. 26.
110) Thoma, Festschrift für Bühler, S. 233-247-.

Riewald/Koch [111] gehen davon aus, daß die Rechtsordnung bestrebt sei, für alle wirtschaftlichen Vorgänge möglichst einfache Rechtsformen zur Verfügung zu stellen. So sei in der Regel der einfachste Weg zu dem, was wirtschaftlich gewollt sei, der adäquate Weg. Der einfachste Weg sei nach der Natur der Dinge auch der übliche, der gewöhnliche Weg. Damit sei jede Rechtsgestaltung, die als gewöhnlicher Weg zur Erreichung des wirtschaftlich gewollten Erfolges anzusprechen sei, auch als angemessene Gestaltung anzusehen.

Auch Kühn [112] und Bühler/Strickrodt [113] stellen darauf ab, daß ein ungewöhnlicher Weg eingeschlagen worden sein muß. Löhlein [114] spricht davon, daß nach gefestigter Rechtsprechung und Lehre die Wahl eines ungewöhnlichen Weges unter anderem eine Voraussetzung für die Anwendung des § 6 StAnpG sei.

Eine Gestaltung ist dann als ungewöhnlich im Sinne von § 6 StAnpG bezeichnet worden, wenn sie wohl ihrer äußeren Form nach als auch ihrem Sinn und Zweck nach für etwas anderes bestimmt ist als für den wirtschaftlichen Erfolg, dem sie im konkreten Fall dienen muß [115]. Es müssen also immer mindestens zwei Wege zur Er-

---

111) In Becker/Riewald/Koch, AO, StAnpG § 6, Anm. 2 a.
112) Kühn, AO, § 6 StAnpG, Anm. 1 (bis zur 6. Auflage).
113) Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, § 11 II, S. 197.
114) Löhlein, StuW 1948, Sp. 681-688
115) Vgl. Beckenkamp, S. 14.

reichung eines wirtschaftlichen Zieles gegeben sein, damit der eine Weg "gewöhnlich", und der andere "ungewöhnlich" sein kann.

Im Gegensatz zu den bisher aufgeführten Autoren versucht ein Teil des Schrifttums die Gleichstellung von "unangemessen" und "ungewöhnlich" zu vermeiden. Losgelöst vom Merkmal der Ungewöhnlichkeit der gewählten Gestaltungsform wird die eingeschlagene rechtliche Gestaltung an dem erzielten Erfolg gemessen.

Nach von Wallis [116] liegt ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vor, wenn ein wirtschaftlicher Erfolg, dessen Erreichen vom Gesetzgeber besteuert werden soll, auf eine Art erstrebt wird, die mit Hilfe bürgerlichrechtlicher Konstruktionen keine oder eine geringere Steuer auslöst.

In gleicher Weise umschreibt Heggelin [117] die Steuerumgehung als eine Ausgestaltung der tatsächlichen Verhältnisse in rechtlich erlaubter Weise, die gerade deswegen den steuerrechtlichen Anforderungen nicht genügen, und die steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nur vermindert entstehen.

Die von Böhmer [118] erarbeitete Auslegung des Begriffs der Steuerumgehung spiegelt sich am

---

116) v.Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, StAnpG § 6, Anm. 3.
117) Heggelin, Steuerumgehung, S. 12.
118) Böhmer, Erfüllung, S. 71 ff.

besten in dem folgenden Urteil des Finanzgerichts Hamburg wieder [119]:

> "Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 6 StAnpG ist eine ihrem wirtschaftlichen Hintergrund gegenüber unangemessene Gestaltung, durch deren Wahl der Vergütungsanspruch ausgelöst wird, während bei angemessener Gestaltung ein vergütungsfähiger Tatbestand nicht verwirklicht worden wäre. Dem wirtschaftlichen Hintergrund angemessene Gestaltungen verfolgen die wirtschaftlichen Ziele in der Regel auf einem mehr oder minder geraden Wege. Unangemessene Gestaltungen hingegen sind nicht selten in überflüssiger Weise umständlich, schwerfällig und gekünstelt."

Dieser Auffassung haben sich auch Tipke/Kruse angeschlossen [120]: Unangemessen sei eine Gestaltung, die verständige Parteien in Anbetracht der Umstände des Falles, insbesondere des erstrebten wirtschaftlichen Zieles, nicht wählen würden. Eine Gestaltung sei aber nicht allein deshalb als unangemessen anzusehen, weil sie einzig aus steuerlichen Beweggründen gewählt worden sei. Entscheidend sei nur, ob die gewählte Gestaltung des bürgerlichen Rechts

---

119) Urteil des FG Hamburg vom 7.5.1962, EFG 63, S. 95.
120) Tipke/Kruse, AO, StAnpG § 6, Rdnr. 4.

der wirtschaftlichen Veranstaltung gegenüber unangemessen sei.

Auch Kruse [121] betont, daß die Unangemessenheit der Gestaltung die bedeutendste Voraussetzung für die Annahme einer Steuerumgehung sei: Unangemessen sei zumeist eine ungewöhnliche Gestaltung, während eine Gestaltung, die bestehender Übung, Verkehrssitte und Gewohnheit entspreche, angemessen sei. Stets angemessen sei insbesondere eine einfache, zweckmäßige und übersichtliche Gestaltung [122], dagegen seien umständliche, schwerfällige, gekünstelte, überflüssige, widersinnige und undurchsichtige Gestaltungen in aller Regel unangemessen [123]. Klarstellend ist hierzu hinzuzufügen, daß mit "ungewöhnlich" nicht etwa das Neuartige gemeint ist, das sich auch auf breiter Front durchsetzen wird. Diese Spitze zielt auf die seltsame Sachverhaltsgestaltung hin, die mit nichts anderem erklärt werden kann, als mit dem Zweck der Steuerersparnis, eben auf die von Kruse als umständlich, schwerfällig u.ä. bezeichneten Gestaltungen. Dabei ist zu beachten, welchen Interessen die Gestaltung Rechnung tragen muß. Infolgedessen kann auch eine ungewöhnliche Gestaltung angemessen sein, wenn sie sachlich gerechtfertigt ist. Rechtfertigungsgründe können wirtschaftlicher oder rechtlicher Art, hingegen nicht ausschließlich steuerlicher Natur sein [124].

---

121) Steuerrecht, § 10 II.
122) Kruse, aaO, im Anschluß an BFHE 57, S. 748 (753).
123) Kruse, aaO, unter Hinweis auf BFHE 70, S. 299 (305).
124) Vgl. Kruse, Steuerrecht, § 10 II; Tipke/Kruse, AO, StAnpG § 6, Rdnr. 4.

(2) Die Absicht der Steuerumgehung

Um eine Handlungsweise als Mißbrauch bürgerlich-rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten einstufen zu können, ist die Feststellung erforderlich, daß die Steuerpflichtigen die Absicht gehabt haben, die Steuerpflicht zu umgehen oder zu mindern - genauer: das Gesetz zu umgehen, um die Steuer zu vermeiden oder zu mindern [125]. Es bedarf also der Feststellung, daß die Beteiligten zum Zweck der Steuerumgehung gehandelt haben, daß die gewählte Art der Rechtsgestaltung nicht durch andere wirtschaftlich beachtliche Beweggründe veranlaßt worden ist [126].

Die Auffassung der Rechtsprechung, die Umgehungsabsicht müsse den Beteiligten nachgewiesen werden, ist in der Literatur nicht unbestritten. Böhmer [127] begründet die Entbehrlichkeit der Umgehungsabsicht damit, daß das Ziel der Umgehungsbekämpfung die Gleichheit der Besteuerung und damit die Steuergerechtigkeit sei. Deshalb komme es lediglich darauf an, den Erfolg, die eingetretene Steuerumgehung, zu beseitigen, unabhängig davon, ob dieser Erfolg beabsichtigt war oder nicht. Nur in den seltensten Fällen sei es möglich, eine Steuer-

---

125) Tipke/Kruse, AO, StAnpG § 6, Rdnr. 5.
126) BFH, Urteil vom 2.3.1966, BStBl. 1966 III, S. 509-510-.
127) Böhmer, Erfüllung, S. 104 ff.

umgehungsabsicht direkt nachzuweisen, vielmehr müsse aus der Unangemessenheit der gewählten Gestaltung auf sie geschlossen werden. In ähnlicher Weise begründen auch von Wallis [128], Paulick [129] und Hopfenmüller [130] ihren Standpunkt, daß die subjektive Seite für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 6 StAnpG nicht von Bedeutung sein könne.

Riewald/Koch [131] weisen dagegen darauf hin, daß bereits der Wortlaut der Norm auf das darin enthaltene subjektive Element als notwendiges Tatbestandsmerkmal der mißbräuchlichen Steuerumgehung hindeute. "Mißbrauchen" und "Umgehen" sind finale Handlungen [132]. Dementsprechend verlangt auch die herrschende Auffassung in der Literatur den Nachweis einer Steuerumgehungsabsicht; eine Steuerumgehung sei nur möglich, wenn das subjektive Element der Umgehungsabsicht beim Steuerpflichtigen vorhanden sei [133].

b) Das Wesen der Steuerumgehung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes

Auch die Rechtsprechung ist in der Auslegung des § 6 StAnpG uneinheitlich. Es fehlt ins-

---

128) v.Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, StAnpG § 6, Anm. 6.
129) Paulick, StbJb. 1963/64, S. 371-405-.
130) Hopfenmüller, Gedenkschrift für Spitaler, S. 132 f.
131) Becker/Riewald/Koch, AO, StAnpG § 6, Anm. 2 b.
132) Tipke/Kruse, AO, StAnpG § 6, Rdnr. 5
133) Hensel, Dogmatik, S. 272; derselbe,

besondere eine klare Abgrenzung, wann eine Gestaltung als Mißbrauch anzusehen ist und wann nicht. Zuweilen hat die Rechtsprechung angenommen, daß eine Gestaltung dann unangemessen sei, wenn eine andere Gestaltung zwingend sei. Dieses Merkmal hat zuerst der Reichsfinanzhof unter der Geltung der alten Legaldefinition des § 10 AO 1931 zur Bestimmung dessen herangezogen, was als ungewöhnlich zu gelten habe. Danach war eine Handlungsweise dann "ungewöhnlich", wenn "in der Lage des Steuerpflichtigen nach rechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht die gewählte Rechtsform, sondern eine andere zwingend war" [134]. Auch der Bundesfinanzhof benutzte diesen Begriff. In einigen Entscheidungen [135] wurde die "zwingende" Handlungsweise als Wertungsmaßstab für eine angemessene Gestaltung aufgestellt.

Im übrigen hatte der Bundesfinanzhof zum Beginn seiner Rechtsprechung das Wesen der Steuerumgehung in einem auf Erzielung eines Steuervorteils gerichteten Verhalten des Steuer-

---

Steuerrecht, S. 97; Löhlein, StuW 1948, Sp. 681-688-; Bopp, Scheingeschäft, S. 140; Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, S. 196 f.

134) RFH, Urteil vom 19.9.1933, RFHE 34, S. 194-197-.

135) Vgl. die Urteile des BFH vom 7.11.1950, BStBl. 1951 III, S. 12-14-; 15.5.1953, BStBl. 1953 III, S. 208-209-; 20.8.1954, BStBl. 1954 III, S. 336-338-; 11.10.1955, BStBl. 1956 III, S. 11-12-; 13.1.1959, BStBl. 1959 III, S. 197-199-; 17.12.1959, BStBl. 1960 III, S. 68-71-.

pflichtigen gesehen, das nicht den vertraglichen Vereinbarungen oder dem wirklichen Willen der Beteiligten entsprach oder dem Sinn und Zweck eines Gesetzes widersprach. Der Bundesfinanzhof hatte formuliert [136]:

> "Die im wirtschaftlichen Leben geltende Vertragsfreiheit hat steuerlich nur da ihre Grenze, wo die getroffenen Maßnahmen nicht ernstlich gemeint sind oder wo festzustellen ist, daß die getroffenen Maßnahmen den wahren wirtschaftlichen Absichten der Beteiligten nicht entsprechen, sondern durch Vorschützen formeller Verträge auf einem rechtsgeschäftlichen Schleichweg etwas ganz anderes erreicht werden soll, als es nach dem Vertrage erscheint."

Demnach überschreitet der Steuerpflichtige die Grenze von der steuerlich zulässigen Gestaltung zum Gestaltungsmißbrauch, indem er sich zur Erreichung steuerlicher Vorteile eines rechtsgeschäftlichen Schleichweges, also eines ungewöhnlichen Weges bedient. In Fällen, in denen das Gesetz wirtschaftliche Verhältnisse und Vorgänge in der ihnen angemessenen Gestaltung einer Steuer unterwirft, gebraucht der Steuerpflichtige den Verhältnissen und Vorgängen nicht angemessene, ungewöhnliche Rechts-

---

136) BFH, Urteil vom 17.10.1951, BStBl. 1951 III, S. 223.

formen. Die "unangemessene" Gestaltung im Sinne von § 6 StAnpG ist damit die ungewöhnliche Gestaltung.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes [137], insbesondere seines Verkehrsteuersenates, geht also bei der Auslegung des § 6 StAnpG von der in der Literatur weit verbreiteten, üblichen Umschreibung [138] des Mißbrauchsbegriffes aus: eine gegenüber dem wirtschaftlichen Hintergrund unangemessene Gestaltung der Verhältnisse im Sinne von § 6 StAnpG ist die ungewöhnliche Gestaltung. Diese Umschreibung gebrauchte auch schon der Reichsfinanzhof in einigen Entscheidungen [139].

Der Bundesfinanzhof erkennt zwar grundsätzlich an, daß es dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt werden könne, seine Rechtsverhältnisse beliebig zu gestalten, selbst wenn es entscheidend aus Gründen der Steuerersparnis geschehe. Aber diese Gestaltungsfreiheit wird in den Entscheidungen folgendermaßen begrenzt [140]:

---

137) Vgl. insbes. die Übersicht über die Rechtsprechung des BFH zu § 6 StAnpG bei Oswald, DStR 1966, S. 464 ff.

138) Vgl. oben S. 45 f.

139) Vgl. die Urteile des RFH vom 11.11.1936, RFHE 41, S. 36-37; 11.8.1937, RFHE 42, S. 29-30; 26.11.1942, RFHE 52, S. 233-256; 30.8.1944, RStBl. 1944, S. 604 f.

140) Vgl. hierzu insbesondere die Urteile des BFH vom 12.8.1953, BStBl. 1953 III, S. 284; 11.11.1955, BStBl. 1955 III, S. 595-; 8.1.1958, BStBl. 1958 III, S. 97-99-; 22.1.1960, BStBl. 1960 III, S. 111-113-; 14.10.1964, BStBl. 1964 III, S. 667-669-; 20.10.1965, BStBl. 1965 III, S. 697-698-; 2.3.1966, BStBl. 1966 III, S. 509-510.

> "Ein Gestaltungsmißbrauch muß aber bejaht werden, wenn für ein bestimmtes Ziel ein nach bürgerlichem Recht ungewöhnlicher Weg gewählt wird und dadurch ein steuerlicher Erfolg erreicht werden soll, der bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz mißbilligt wird."

Die Steuerumgehungsabsicht muß nicht der einzige Zweck der Rechtsgestaltung gewesen sein. Es genügt, daß sie bei der Wahl der rechtlichen Gestaltungsform mitbestimmend war [141].

Aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes lassen sich insgesamt folgende Merkmale ableiten, in denen der Bundesfinanzhof die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Steuerumgehung sieht [142]:

1. Es ist ein wirtschaftlicher Erfolg erreicht worden, der nach dem Willen des Gesetzgebers eine Steuerpflicht auslösen soll.

2. Die gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung hat die Steuerfolge vermieden oder vermindert.

---

141) Vgl. die in Anm. 140 aufgeführten Urteile des BFH.
142) Paulick, StbJb. 1963/64, S. 371-385; Heinze/Thomae, AWD 1968, S. 332-333.

3. Zu diesem Zweck wird eine auf den wirtschaftlichen Erfolg bezogene ungewöhnliche, vom Gesetzgeber hierfür nicht als typisch vorgesehene Gestaltung gewählt.

4. Die Wahl des ungewöhnlichen Mittels ist für den steuerlichen Erfolg kausal.

5. Der erzielte Erfolg wird bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz mißbilligt.

6. Der Steuerpflichtige muß bei der Wahl der Gestaltungsformen nachweisbar in Steuerumgehungsabsicht gehandelt haben.

Vereinfacht lassen sich diese Voraussetzungen auf zwei Grundmerkmale zurückführen, die erfüllt sein müssen, um zur Anwendung des § 6 StAnpG zu gelangen: ein ungewöhnlicher Weg zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Zieles und die Steuerumgehungsabsicht. Sind beide Merkmale gegeben, so liegt ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne von § 6 StAnpG vor und die Mißbrauchsvorschrift ist anzuwenden.

III. Der Anwendungsbereich des § 6 StAnpG nach dem Steueroasenerlaß

1. Historische Entwicklung

Ein besonderes Anwendungsgebiet des § 6 StAnpG betrifft die Verlagerung von Einkommen und Vermögen in sogenannte Steueroasenländer. Der Deutsche Bundestag ersuchte am 12. April 1962 [143] die deutsche Bundesregierung, einen Bericht zu erstatten über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen in das Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben. Dieser Bericht [144] - bekannt als "Steueroasenbericht" - wurde am 23. Juni 1964 vorgelegt. Er stellte erstmals Möglichkeiten und Ausmaß der Nutzung des zwischenstaatlichen Steuergefälles dar und forderte unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsverfälschungen, die Erzielung unangemessener Steuervorteile zu beseitigen.

a) Die Hauptformen der Einkommens- und Vermögensverlagerungen nach dem Steueroasenbericht

Unter der Überschrift "Versuche zur Erkennung von Steuervorteilen" stellte der Steueroasen-

---

143) Umdruck 75, abgedruckt in Anlage 5 zum stenographischen Bericht

144) BT-Drucks. IV/2412 vom 23.6.1964, Betr.: Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben können.

bericht heraus, daß Inländer aus dem internationalen Steuergefälle Steuervorteile erzielen können, indem sie in ein Land mit niedrigem Steuerniveau [145] einen selbständigen Rechtsträger, insbesondere eine Kapitalgesellschaft, gründen. Die rechtliche Trennung einer solchen Basis gegenüber dem beherrschenden Inländer biete die Möglichkeit, Vermögen und Einkünfte mit rechtlicher Wirkung abzuspalten. Zuvor entspreche die Gründung ausländischer Basisgesellschaften oft echten wirtschaftlichen Bedürfnissen, aber die Gesellschaftsgründungen würden auch in erheblichem Umfang zur Verlagerung von Einkünften in das Basisland mißbraucht [146].

---

145) Der Bericht nennt die Schweiz, Lichtenstein, Luxemburg, Bahamas, Bermuda-Inseln, Curacao, Niederländische Antillen, Panama, Liberia, Uruguay, Venezuela, Vgl. Abschrift II A 5, S. 5. Es können bei den Steueroasenländern drei Kategorien unterschieden werden: Staaten mit generell niedriger Steuerbelastung oder auch Steuerfreiheit im Hinblick auf die Einkommen- und Vermögensteuer, Staaten mit inländischen Holdinggesellschaften, deren in- und ausländische Einkünfte und Vermögen steuerfrei oder privilegiert sind, Schließlich Staaten, die für bestimmte inländische Gesellschaftsformen Steuerfreiheit für ausländische Einkünfte und Vermögen gewähren. Vgl. Hohensee/ Bellstedt, Besteuerung, S. 189 f.; Hollatz, aaO, S. 30; Einzelheiten bei Vogel, Kapitalinvestitionen, S. 74 ff.

146) Vgl. Abschrift II B, S. 6 des Berichts.

(1) Zur Entwicklung der Basisgesellschaft

Multinationale Unternehmen [147] errichten als Koordinations- und Integrationsinstanz der Geschäftstätigkeit ihrer selbständigen Tochtergesellschaften zumeist eine "Basisgesellschaft" [148]. Diese Basisgesellschaften beschäftigen sich in aller Regel nicht unmittelbar mit der Produktion und dem Vertrieb von Waren und Leistungen. Sie werden vielmehr als reine Holdinggesellschaften aufgebaut, die ihrerseits Handels- oder Produk-

---

147) Von einem multinationalen Unternehmen kann man mit der amerikanischen Terminologie sprechen, wenn sich seine Geschäftstätigkeit über mehrere Länder erstreckt, in denen rechtlich selbständige nationale Unternehmungseinheiten als Tochtergesellschaften bestehen. Vgl. "Littons Uhren gehen schneller", Capital 1964, Nr. 3, S. 35. Zur Gewinnlenkung im multinationalen Unternehmen vgl. Höppner, FR 1967, S. 467.

148) Zum Begriff der Basisgesellschaften vgl. näher: Bühler, Internationales Steuerrecht, S. 108 ff.; Hohensee/Bellstedt, Besteuerung, S. 188 ff.; Vogel, Kapitalinvestitionen, S. 71 ff.; Rädler/Raupach, Auslandsbeziehungen, S. 25 ff., 341 ff.; Schmid, Steuerflucht, S. 52 ff.; Debatin, DStZ A 1964, S. 9 ff.; derselbe StW 1967, 313 ff.; Rädler, StuW 1964, Sp. 545 ff.; Haas, BB 1964, S. 1135 ff.; derselbe, DStR 1965, S. 247 ff.; Eichhorn, BB 1965, S. 239 ff.; Ryser, StuW 1968, Sp. 115 ff.; Hopfenmüller, StbJb. 1965/66, S. 451 ff.; aus amerikanischer Sicht zur "base company": Gibbons, Tax Factors in Basing International Business Abroad, 1957.

tionsgesellschaften als Tochtergesellschaften in wieder anderen Ländern gründen, beherrschen und lenken [149]. Ihre Gründung verfolgt das Ziel, die ausländischen Beteiligungen von der Zentralverwaltung des Unternehmens abzutrennen und in einem selbständigen Teilbetrieb zusammenzufassen, der die Aufgaben einer Holding-, Domizil- oder Hilfsgesellschaft übernimmt [150]. Neben diesen reinen Holdinggesellschaften gibt es andere Basisgesellschaften, die sich nicht nur auf die Verwaltung von Beteiligungen beschränken, sondern auch Betriebsstätten in Drittländern unterhalten [151].

Zurückzuführen ist die Entwicklung der Basisgesellschaften auf das Abgehen großer Unternehmen von der Einrichtung zentraler Exportabteilungen am Sitz der Hauptgesellschaft. An ihre Stelle treten neue Organisationsformen mit räumlicher Dezentralisation: Zusammenfassung des Exports für Gruppen fremder Länder

---

149) Bühler, aaO, S. 110; Hohensee/Bellstedt, aaO, S. 188 f.; nach Ansicht von Steuerexperten sind zur Zeit rund 90 % der Basisgesellschaften Holdinggesellschaften, vgl. Bericht der Zeitung "Die Welt" vom 5.12.1970, S. 13 f.

150) Eichhorn, aaO, S. 239; Raupach, Durchgriff, S. 151 f.; Rädler, aaO, S. 553 ff.; Vogel, aaO, S. 73.

151) Hohensee/Bellstedt, aaO, S. 189; Vogel, aaO, S. 73 unterscheiden neben den reinen Holdinggesellschaften drei weitere Typen von Basisgesellschaften: Vermögensverwaltungsgesellschaften, Einkaufs- und Verkaufsgesellschaften und Dienstleistungsgesellschaften.

oder für ganze Kontinente in einer im Ausland errichteten, mit Leitung und Finanzierung der Aufgaben der verschiedenen Auslandsgesellschaften betrauten Spitzen-Gesellschaft [152]. Diese Dezentralisationsbestrebungen weichen von der üblichen und typischen Verwendung von Rechtsformen ab und begründen ein neues betriebliches Organisationsprinzip für multinationale Unternehmen, bei dem auch steuerliche Motive mitbestimmend sind [153]. Da die Basisgesellschaften als Holdinggesellschaften keine eigene Produktion und keinen eigentlichen Handel betreiben, sondern lediglich Finanzierungsaufgaben durchführen sollen, sind sie auch für die Verwaltung von Vermögen geeignet, das ins Ausland verlagert worden ist [154].

(2) Die Integrationsaufgabe der Basisgesellschaft aus steuerlicher Sicht

Die Integrationsaufgabe der Basisgesellschaft im multinationalen Unternehmen umfaßt auch den Ausgleich und Austausch von Gewinnen. Mit Hilfe der Basisgesellschaften können die Erträge der Tochtergesellschaften in einem Lande zu den Tochtergesellschaften in anderen Ländern weitergeleitet werden; insbesondere wird eine wechselseitige, internationale Reinvestition von Gewinnen möglich. Die Integrationsinstanz

---

152) Bühler, aaO, S. 109.
153) Eichhorn, aaO, S. 239.
154) Bühler, aaO, S. 109; Hohensee/Bellstedt, aaO, S. 189; Raupach, Durchgriff, S. 152.

bildet eine zwischengeschaltete Auslandsbasis des Mutterunternehmens [155]. Sie bildet die Drehscheibe und Auffangstelle für die Wirtschaftsbeziehungen in die Länder, ~~wo~~ in denen die Wirtschaftstätigkeit ausgeübt oder die Investition getätigt wird. Man spricht dabei von "Drittstaaten-Operationen" [156].

Wirtschaftlich interessant wird die Einschaltung von Basisgesellschaften dann, wenn sie in ihrem Sitzland von einer ins Gewicht fallenden Steuer verschont bleiben, sei es, weil diese Art von Gesellschaften steuerliche Privilegien genießt, sei es, weil dort das Steuerniveau allgemein niedrig ist [157]. Hier bietet sich die Möglichkeit, Vermögen und Einkommen auf die Basisgesellschaft als selbständiges Rechtssubjekt zu übertragen, womit die Träger des Unternehmens im Heimatstaat Steuern sparen, ohne daß die Basisgesellschaft in ihrem Sitzland eine kompensierende Steuerlast zu tragen hat. Der gegen den Inländer gerichtete Steueranspruch greift nicht durch, da die Basisgesellschaft ein selbständiges ausländisches

---

155) Man spricht in diesem Sinne von Zwischengesellschaften, Zwischenfunktionen, um anzudeuten, daß die Basisgesellschaft von ihrem Gründer vorgeschaltet ist, um Interessen zu tragen, die sonst bei ihm selbst lägen; vgl. Debatin, StW 1967, S. 313 (316).

156) Hohensee/Bellstedt, aaO, S. 189; Rädler/Raupach, Auslandsbeziehungen, S. 26; Rädler, StuW 1964, Sp. 552 f.; Haas, aaO, S. 1135 ff.

157) Vgl. hierzu Debatin. DStZ 1964, S. 9 (10). Umfassend: Flüge, Internationale Steuerplanung mit schweiz. Basisgesellschaften unter bes. Berücksichtigung des eur. und des dtsch. Außensteuerrechts. (Basel, 1960).

Rechtssubjekt darstellt. Voraussetzung ist demnach nur das Bestehen eines Steuergefälles zwischen dem Heimatstaat der Träger und dem Sitzland der Basisgesellschaft [158]. Die selbständigen Tochtergesellschaften können auf diese Weise als Basen für eine steuersparende Gewinnspeicherung eingesetzt werden, woraus sich die Bezeichnung "Basisgesellschaft" entwickelt hat. Diesen Basisgesellschaften ist allen und überall die Eigenschaft der ausländischen Gesellschaft gemeinsam, bei der gegenüber der Steuerverwaltung der Muttergesellschaft nur für etwaige Gewinnausschüttungen, nicht aber allgemein für ihre Gewinne Steuerpflichten entstehen [159].

Die Vorschaltung der Basisgesellschaft bringt für das auf sie übertragene Einkommen und Vermögen die hohe Eigenbesteuerung beim Träger in Wegfall. Im Basisland selbst fällt keine oder keine nennenswerte Steuerbelastung an.

---

158) Daß es Steuerprivilegien gibt, die gegenüber hochbesteuer-nden Ländern ein Steuergefälle bewirken, ist nach intern. Recht nicht anfechtbar. Jedem Staat steht Kraft seiner Souveränität die Freiheit zu, sein Steuerrecht nach seinen eigenen steuerpolitischen Vorstellungen zu gestalten. Vgl. Vogel, Kapitalinvestitionen, S. 72

159) Bühler, aaO, S. 113.
Debatin, StW 1967, S. 313(316) weist darauf hin, es sei für Basisgesellschaften charakteristisch, daß die von ihnen getragenen Wirtschaftsinteressen außerhalb des Basislandes liegen. Mit dieser Konstellation - Beherrschung aus dem Ausland mit Interessen im Ausland - kennzeichne sich die Basisgesellschaft dahin, daß sie nicht zwangsläufig mit ihrem Sitzland verbunden sei.

Würde der beherrschende Inländer allerdings die der Basisgesellschaft zugeflossenen Erträge sogleich an sich ausschütten lassen und sie damit in seine eigene Besteuerung überführen, so wäre der Steuervorteil egalisiert [160]. Aus diesem Grunde thesauriert oder reinvestiert die Basisgesellschaft zumeist den Gewinn, so daß die Besteuerung beim beherrschenden Träger auf später, im äußersten Fall bis zur Liquidation hinausgeschoben wird. In der Zwischenzeit ist eine steuerfreie Gewinnakkumulation möglich, vor allem verbleibt der Basisgesellschaft zur Investition auch der Gewinnanteil, der sonst als Steuer zu zahlen wäre [161]. Die Zwischenschaltung einer

---

160) Debatin, StW 1967, S. 313 (318), der insbesondere auf folgende Ausnahmen hinweist: Die Gewinnrückführung brauche nicht den Weg der direkten Ausschüttung zu nehmen. Da deutsche Doppelbesteuerungsabkommen zum Teil das Schachtelprinzip über die Grenze ausdehnten, ließe sich ein steuergünstiger Gewinnrücktransfer auch dadurch erreichen, daß die Gewinne über eine zwischengeschaltete Gesellschaft in einem Abkommensland geleitet würden, das, wie z.B. die Niederlande, einfließende Schachteldividenden steuerfrei lasse. Schließlich sei auch an den nicht seltenen Fall zu denken, daß sich der Inländer die von der Basisgesellschaft vereinnahmten Erträge als Darlehen zurückgewähren lasse.

161) Gibbons, aaO, S. 8 ff. Will man den Vorteil aus der Einschaltung einer solchen Gesellschaft messen, so muß die Steuerbelastung, die der Inländer für ein bestimmtes Einkommen zu tragen hat, mit dem Steuerergebnis verglichen werden, das sich ergibt, wenn er eben dieses Einkommen durch die vor-

Basisgesellschaft kann auch steuerliche Nachteile mit sich bringen, die aber gegenüber den allgemein erreichbaren Basisvorteilen zumeist nicht vergleichbar sind. Da das direkte Band zwischen dem Inländer und der ausländischen Kapitalanlage zerschnitten wird, entfallen die mit einer direkten Investition verbundenen Steuererleichterungen; beispielsweise entfallen Teilwertabbschreibungen, wenn die Auslandsverluste sich nicht in einer entsprechenden Minderung des Beteiligungswerts an der Basisgesellschaft niederschlagen, weil bei dieser ein Ausgleich mit Gewinnen eintritt. Die Steuererleichterungen des Entwicklungshilfesteuergesetzes können nicht angewendet werden. Für Steuern des Drittinvestitionslandes geht die Anrechenbarkeit auf die Inlandsteuer verloren [162].

(3) Die Basisgesellschaft als Mittel zur Steuerflucht

In der Bundesrepublik Deutschland trat die Neigung, bestimmte Einkünfte und Vermögensteile, unter Ausnutzung des internationalen Steuergefälles, auf Basisgesellschaften in

---

geschaltete Basisgesellschaft auffängt. Nach Schmid, Steuerflucht, S. 60 ff. erweist die Vergleichsrechnung, daß bei einer angenommenen Rendite von 20 % der Steueraufschub über zehn Jahre eine Steigerung der steuerfreien Endrendite um mehr als 60 % bewirkt.

162) Debatin, StW 1967, S. 313 (319).

Steueroasenländern zu verlagern, erst mit der Aufhebung der Devisenbewirtschaftung im Jahr 1958 [163] stärker hervor. Die hierdurch geschaffene Freizügigkeit der internationalen Kapitalbewegungen führte dazu, daß immer mehr Unternehmen Basisgesellschaften in Staaten mit niedriger Steuerlast gründeten. Der Steueroasenbericht [164] stellte nach den amtlichen schweizerischen Registereintragungen fest, daß im Jahr 1961 etwa 60 und im Jahr 1962 nahezu 90 Holdinggesellschaften unter erkennbar größerer deutscher Beteiligung errichtet worden sind und daß im Jahr 1962 von deutschen Interessenten etwa 75 Gesellschaften für Grundstücksverwaltung, Patentverwertung oder Vermittlungs- oder Verkaufsgeschäfte unter Verhältnissen gegründet wurden, die auf eine Nutzung zur Verlagerung von Einkünften und Vermögen hinweisen. Nach einer Bestandsaufnahme des Bundesfinanzministeriums, die im Jahre 1970 unter dem Titel "Die verschlungenen Wege der Steuerflucht" erschien [165], gibt es allein in der Schweiz etwa 20.000 Basisgesellschaften, von denen rund 8000 mit der deutschen Wirtschaft eng verbunden und von denen etwa 3000 von deutschen Interessenten beherrscht

---

163) Vgl. Vogel, aaO. S. 71.
164) Abschnitt II B, S. 5 ff.
165) Abgedruckt in "Blick durch die Wirtschaft", Beilage der "FAZ", Nr. 161/162 vom 16./17. Juli 1970. Vgl. hierzu auch allgemein Haas, BB 1964, S. 1135 ff.

sein sollen [166]. Allein die Holdinggesellschaften stiegen in dem Jahrzehnt vor 1968 von 2000 auf 9000 Gesellschaften, wobei charakteristisch für sie ist, daß sie sich in den steuergünstigen Schweizer Kantonen sammeln. Es liegt auf der Hand, daß zu diesen Ziffern ein nicht unerheblicher "Dunkelbereich" hinzukommt.

Neben der Gründung von Basisgesellschaften nennt das Bundesfinanzministerium als weitere wichtige Erscheinungsform der Auslagerung von Vermögen und Einkommen ins Ausland die Auswanderung deutscher Steuerpflichtiger: Seit 1959 sind etwa 350 deutsche Millionäre und andere Bezieher hoher Einkommen in die Schweiz und andere steuergünstige Nachbarländer ausgewandert [167]. Verlegt eine natürliche Person ihren Wohnsitz ins Ausland, so tritt an die Stelle der unbeschränkten die beschränkte Steuerpflicht [168].

Umfassendere Möglichkeiten zur Verminderung der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht bietet jedoch die Gründung von Basisgesellschaften. Der Interessenbereich, in dem die

---

166) Vgl. auch die Berichte im Nachrichtenmagazin "Der Spiegel" vom 7.12.1970, Nr. 50, S. 33 und vom 4.1.1971, Nr. 1/2, S. 36 ff.
167) Vgl. die Angaben in "Blick durch die Wirtschaft", aaO und "Der Spiegel", aaO, S.a. "FAZ" vom 29.12.1970.
168) Vgl. §§ 2, 49 f. EStG; § 2 VStG.

Basisgesellschaft eingesetzt werden kann, ist weit und vielfältig [169]. Sie dienen häufig als Zwischenholdinggesellschaft, auf die internationale Beteiligungen vereinigt werden. Sie werden als Verwaltungsgesellschaften gegründet, denen die Finanzierung oder Vermietung von Grundstücken oder Anlagegütern obliegt. Als Patentverwertungsgesellschaften vergeben sie Patente und Schutzrechte, die ihnen der beherrschende Inländer überträgt, oder verwerten vom Inländer zur Verfügung gestellte Erfindungen. In der Form der Dienstleistungsgesellschaften treten Basisgesellschaften als Träger von Schutz- und Beratungsdiensten, Versicherungen, Sicherheitsstellungen und Gewährleistungen auf, indem sie beispielsweise den internationalen Marktschutz für Produkte des beherrschenden Inlandsunternehmens übernehmen. Zumeist werden Erträge als Darlehen an den beherrschenden Inländer abgeführt, der an seine Basisgesellschaft zu Lasten seines steuerpflichtigen deutschen Gewinns Zinsen zahlt. Eine weitere Variante ist die Basisgesellschaft als Zwischenhändler, die im Ausland gekaufte Ware an Inländer zu überhöhten Preisen weiterverkauft, die abgespaltenen Zwischengewinne auffängt und sie der deutschen Besteuerung des Inlandsunternehmens vorenthält [170].

---

169) Vgl. Abschnitt II, B, S. 5 ff. des Steueroasenberichts
170) Vgl. Schmid, Steuerflucht, S. 110 ff.

Die auf die Basisgesellschaft übertragenen Interessen liegen außerhalb des Basislandes, zumeist sogar im Land des beherrschenden Gesellschafters selbst [171]. Ihre Einschaltung in inländische wirtschaftliche Vorgänge ist für den Inländer schon deshalb vorteilhaft, weil für die in Betracht stehenden Einkünfte die eingreifende unbeschränkte Steuerpflicht durch die beschränkte ersetzt wird. Im Vordergrund steht dabei die Nutzung des Ausländereffekts des deutschen gespaltenen Körperschaftsteuersatzes [172]. Basisgesellschaften

---

171) Schmid, aaO, S. 53 bezeichnet Gesellschaften, deren wirtschaftliche Interessen im Land der Eigentümer der Basisgesellschaften liegen als "atypische" Basisgesellschaften. Diese zumeist als mißbräuchliche Konstruktionen zu bewertenden Gesellschaften ständen im Gegensatz zu den "typischen" Gesellschaften, deren wirtschaftliche Interessen in Drittstaaten lägen.

172) So stellt Schmid, aaO, Fußnote 26, S. 94 fest: Statt daß ein deutscher Kapitalgeber (natürliche Person oder Obergesellschaft) sein Aktienpaket an einer deutschen Untergesellschaft direkt hält, überträgt er es auf eine schweizerische Basisgesellschaft, die nun ihrerseits die Beteiligungsrechte gegenüber der deutschen Untergesellschaft geltend macht. Auf diese Weise wird es möglich, den zur Zeit in Deutschland üblichen gespaltenen Körperschaftsteuersatz (15 % auf ausgeschüttete Gewinne, 51 % auf nicht ausgeschüttete Gewinne) auszunützen und die Dividendenerträge steuergünstig zu akkumulieren. Die nur mit 15 % KSt belasteten Ausschüttungen der deutschen Untergesellschaft an die schweizerische Basisgesellschaft sind bei letzterer ertragsteuerfrei, sofern die Beteiligungsquote 20 % bzw. 2 Mio.Franken beträgt (Erfordernisse bei der Wehrsteuer) und die Basisgesellschaft in einem holdinggünstigen Kanton domiziliert ist.

ohne eigene wirtschaftliche Funktion - also ohne eigene unternehmerische Aufgabe und eigenes unternehmerisches Handeln [173] - werden als "Briefkastengesellschaften" bezeichnet. Bei ihnen handelt es sich vorwiegend um Treuunternehmen gemäß Art. 932 a des Lichtensteinischen Zivilgesetzbuches mit Domizil in Lichtenstein. Diese Briefkastenfirmen sammeln zumeist unbegründete oder fingierte "Provisionen" von Lieferanten oder Kunden. Ihre Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr ist nicht das eigene Tun, sondern das Firmenschild am Büroeingang eines "Sammeldomizils" [174]. Selbst im Inland wohnende

---

173) Vgl. Haas, Steueroasengesellschaften, C. I.

174) Aufschlußreich ist, daß diese Gesellschaften unter bestimmte Adressen von Rechtsanwälten, Treuhandgesellschaften und Banken angesiedelt werden, wobei solche "Sammeldomizile" nicht selten über 100 Gesellschaften beherbergen. Es kommt vor, daß einzelne Berater eine Vielzahl von Basisgesellschaften als Geschäftsführer betreuen, deren Gegenstand auf den verschiedensten Gebieten liegt. Aus den -jedermann zugänglichen- Eintragungen in den schweizerischen Handelsregistern ergeben sich mehrere 100 Basisgesellschaften, bei denen die Beherrschung durch deutsche Firmen und Vermögensinhaber aus den Eintragungsmerkmalen offenliegt; Timm, int. Steuerfälle, S. 58 f. Vgl. "Der Spiegel" vom 7.12.1970, Nr. 50, S. 33 und vom 4.1.1971, Nr. 1/2, S. 36 ff.; Debatin, "Blick durch die Wirtschaft" Nr. 194 vom 23.8.1965, meint, diese Gesellschaften seien schon "nach ihrer Struktur zum Nichtstun verpflichtet". Beispiel: Die A, eine in Lichtenstein im dortigen Handelsregister eingetragene Firma, ist Gesellschafterin der B-GmbH, die zum Konzern der C-AG gehört. Die A vermietet an die

unbeschränkt steuerpflichtige Künstler gründen Gesellschaften in Steueroasenländern, für die sie im Rahmen von Arbeitsverträgen als Angestellte tätig werden. Die Honorare für die künstlerische Tätigkeit vereinnahmt die Basisgesellschaft, während in der BRD nur das Gehalt, das der Künstler von seiner Gesellschaft bezieht, der Besteuerung unterliegt [175].

Schon der Steueroasenbericht stellte fest [176], daß es sich bei der Vorteilserlangung aus dem

---

B-GmbH einen Silo und verschiedene Maschinen. Die in der BRD wohnenden Gesellschafter haben den schon zur Zeit der Gründung am inländischen Sitz der B-GmbH befindlichen Maschinenpark als wesentliches Aktivum in die A eingebracht, um die Steuerpflicht der Einkünfte zu verlagern. Zur Beurteilung dieser Konstruktion vgl. Timm, Int. Steuerfälle, S. 53 ff und das Urteil des FG München vom 17. Dezember 63, EFG 1964, S. 116.

175) Den steuerlichen Effekt dieser Transaktion erläutert das folgende Beispiel: A verdient als freischaffender Künstler jährlich 200.000 DM. Davon sind nach der Formel 0,53 y - 11.281 DM 94.719 als Einkommensteuer zu entrichten, wobei Sonderausgaben, Freibeträge etc. unberücksichtigt bleiben sollen. Gründet A eine Einmanngesellschaft in Lichtenstein, die ihn gegen ein Gehalt von 25 % seines Einkommens als Angestellten beschäftigt, so sind nur 50.000 DM zu versteuern. Die Einkommensteuersumme beträgt in diesem Falle 17.013 DM, mithin werden 77.706 DM gespart. Die bei der lichtensteinischen Gesellschaft alljährlich verbleibenden 150.000 DM legt diese in Vermögenswerten an oder gewährt Teilbeträge als Darlehen an den Gesellschafter.

176) Abschnitt IV, S. 12.

internationalen Steuergefälle um eine Entwicklung handelt, die weltweit zu beobachten ist und auch von anderen Industrieländern mit Sorge betrachtet wird.

Willkürliche Verlagerungen von Einkünften und Vermögensteilen in Steueroasenländer können Ungleichmäßigkeiten der Besteuerung und damit wirtschaftliche und soziale Verzerrungen in den Staaten mit höherem Steuerniveau hervorrufen, so wenn vor allem Steuerpflichtige mit hohem Einkommen der Besteuerung entgehen oder nur einzelne Unternehmen ihre Einkünfte auf Basisgesellschaften verlagern und dadurch erhebliche Wettbewerbsvorteile gegenüber anderen Unternehmen erzielen [177].

Andererseits kann es, wie auch Debatin [178] hervorhebt, keine Frage sein, daß Steuervorteile, die deutsche Gesellschaften im Ausland im Vergleich zur inländischen Besteuerung genießen, uneingeschränkt gewahrt bleiben müssen, solange es sich um eine Tätigkeit, eine werbende Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr im ausländischen Staat handelt. Denn Rechtsgestaltungen im internationalen Bereich dürfen nicht nur unter dem Blickwinkel der Steuerflucht betrachtet werden. Neben der Nutzung des Standortfaktors Steuern bewegen auch andere wirtschaftliche Überlegungen den deutschen Unternehmer

---

177) Vogel, Kapitalinvestitionen, S. 72.
178) DStZ A 1971, S. 89 (92).

dazu, sich auf fremden Märkten zu betätigen. Als solche Überlegungen kommen in Betracht [179]: Einflüsse aus dem Bereich des internationalen Kartell- und Wettbewerbsrechts, Aufnahme von Auslandskrediten, Streben nach Anonymität bei außenpolitischen Spannungen und Embargobestimmungen, Vermeidung von Devisenbestimmungen, das Währungsrisiko, Ausnutzung von Zollpräferenzen, Patentschutz etc.

Neben der Bundesrepublik Deutschland müssen sich auch alle anderen hoch besteuernden Industriestaaten mit der Frage der Vorteilserlangung aus dem internationalen Steuergefälle durch Einschaltung von Basisgesellschaften beschäftigen. Einige Steuerordnungen praktizieren gezielte Schutzklauseln. Andere Länder regeln diese Frage über die Devisenbewirtschaftung; sie eröffnet die Möglichkeit, den Kapitalexport unter die Bedingung zu stellen, daß der in Basisgesellschaften aufgefangene Gewinn durch Ausschüttung an den beherrschenden Inländer repatriiert wird. Dieser Weg ist aber denjenigen Staaten versperrt, die am Grundsatz der internationalen Freizügigkeit des Kapitalverkehrs festhalten. Sie versuchen, den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch spezielle gesetzliche Regelungen zu verwirklichen. In den USA ist das durch die Steuerreformen der Kennedy-Administration im Jahre 1962 geschehen [180].

---

179) Vgl. Eichhorn, aaO, S. 239.
180) Revenue Act of 1962, Public Law 87-834, 87th Congress, Section 12.

Die amerikanische Regelung sieht vor, daß amerikanische Steuerpflichtige das in amerikanisch beherrschten Basisgesellschaften anfallende Einkommen in den Vereinigten Staaten versteuern müssen [181].

b) Vom Steueroasenbericht zum Steueroasenerlaß

Der Steueroasenbericht führte zwangsläufig auf die Aufgabe hin, die nach dem geltenden Recht bestehenden Möglichkeiten zur Eindämmung der steuerlichen Vorteilserlangung aus dem internationalen Steuergefälle herauszustellen. Zwar hatte der Steueroasenbericht auf die Schranken des geltenden Rechts und damit auf die bestehende Rechtslage hingewiesen, doch mangelte es an einer einheitlichen Auslegung und Anwendung dieser Rechtsvorschriften durch die Verwaltung. Dieses Ziel sollte nicht durch den Steueroasenbericht, sondern mit Hilfe einer Anweisung an die Finanzverwaltungen der Länder erreicht werden. Diese Anweisung erging in der Form eines koordinierten Erlasses der Finanzminister der Länder, des Steueroasenerlasses [182]. Dieser greift die Fest-

---

181) Vgl. Die Steuerreform in den Vereinigten Staaten, S. 23 ff.; Taxation in the United States, Abschnitt 11/3; Debatin, DB 1963, S. 76 ff., 110 ff.; Niehus AWD 1963, S. 12 ff.; Rädler, Steuergesetz 1962, S. 63 ff.

182) Vgl.FinMin. Niedersachsen, Erlaß S. 1301-99-31 1 vom 14.6.1965, Betr.: Verlagerung von Einkünften und Vermögen in sogenannten Steueroasenländer, hier: Bericht

stellung des Steueroasenberichts auf, daß Einkommens- und Vermögensverlagerungen in niedrig besteuernde Länder schon gegen geltendes Recht verstoßen können. Seine Aufgabe war es, durch Interpretation geltender Rechtsvorschriften Maßstäbe aufzustellen, nach denen Einkommens- und Vermögensverlagerungen in niedrig besteuernde Länder, insbesondere den Basisgesellschaften ohne eigene Geschäftstätigkeit die steuerliche Anerkennung zu versagen ist [183]. Besonderes Ziel war dabei, den wirtschaftlichen Gesichtspunkten den gebührenden Platz im Rahmen der Rechtswertung zu sichern [184].

2. Das Schema des Steueroasenerlasses

Der Steueroasenerlaß, der als koordinierter Erlaß der Finanzminister der Länder ergangen ist, regelt die ertragsteuerliche und vermögensteuerliche Behandlung von Einkommens- und Vermögensverlagerungen auf juristische Personen [185] in niedrig besteuernde Länder (sogenannte Steueroasenländer). Er gliedert sich in drei Teile: Der erste Teil [186] behandelt die materielle Rechtslage; der zweite [187] führt die besonderen Darlegungs- und Beweispflichten des

---

der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben können. (BT-Drucks. IV/2412), BStBl. 1965 II S. 74-75.

183) Debatin, DB 1965, S. 1022 (1024)
184) Debatin, StW, 1967, S. 313 (325)
185) Vgl. Abschnitt I 1 des Erlasses, BStBl. 1965 II, S. 74.
186) Abschnitt I, aaO, S. 74 f.
187) Abschnitt II, aaO, S. 75.

Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen aus; der dritte Teil [188] schließlich regelt interne Koordinierungsverfahren der Finanzverwaltung.

Der materiell-rechtliche Teil des Steueroasenerlasses zerfällt in zwei Abschnitte, die Fallgruppen enthalten, bei denen es in Anwendung bestehender Rechtsvorschriften möglich ist, einer geltend gemachten Transaktion ins Ausland die steuerliche Anerkennung zu versagen. Die erste Fallgruppe [189] betrifft "Scheingestaltungen" [190]; sie werden steuerlich nicht anerkannt, weil die vorgenommenen Transaktionen (Verträge, Geschäftsbeziehungen o. Vermögensübertragungen), so wie sie geltend gemacht werden, nicht dem wahren Sachverhalt entsprechen. Es wird ein Sachverhalt vorgetäuscht, der günstige Besteuerungsfolgen impliziert oder umgekehrt ausgedrückt, es werden Rechtsfolgen geltend gemacht, die von dem tatsächlich gegebenen Sachverhalt nicht gedeckt werden [191]. Bei diesen Scheingestaltungen ist im Rahmen der §§ 1,5 und 11 StAnpG der tatsächliche wirtschaftliche Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen [192].

---

188) Abschnitt III, aaO, S. 75.
189) Abschnitt I 1, aaO, S. 74 f.
190) Von Debatin "Scheinfälle" genannt, DB 1965, S. 1065 ff.
191) Debatin, DB 1965, S. 1065.
192) Scheingeschäfte scheiden schon deshalb regelmäßig bei Basisgesellschaften aus, weil der ernsthafte Wille der Beteiligten gerade darauf gerichtet ist, daß zivilrechtlich die Rechtsfolgen einer Gründung auch wirklich eintreten. Ein Scheingeschäft liegt nicht allein deshalb vor, weil die Vertragsparteien das wirtschaftliche Ergebnis ihrer

Die zweite Fallgruppe [193] behandelt "mißbräuchliche Gestaltungen" [194], die sich im Gegensatz zur ersten Gruppe dadurch kennzeichnen, daß die für die Transaktion gewählte Gestaltung der Wirklichkeit entspricht, aber als ein "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" (§ 6 StAnpG) zu qualifizieren ist. Im Anschluß an die Aufzählung der einzelnen

---

rechtlichen Gestaltung nicht erreichen wollen Es geht aber bei der steuerlichen Würdigung darum, ob mit der als Rechtsperson anzuerkennenden juristischen Person echte Rechtsgeschäfte oder nur Scheingeschäfte zustande gekommen sind; somit geht es zumeist nicht um Scheinfirmen, sondern um Scheingeschäfte. Der Bereich der Scheingestaltungen beginnt bei der eindeutigen Täuschungshandlung, die nichts anderes als eine Steuerhinterziehung ist - es werden Entgelte für in Wirklichkeit nicht erbrachte Dienstleistungen gezahlt, Exporte werden unterfakturiert, Importe überfakturiert, wobei die Differenzbeträge auf ausländische Konten geleitet werden. Völlig funktionslose Auslandsgesellschaften, die nur Briefkasten und Empfangsstelle für Zahlungen sind, sind steuerlich unbeachtlich. Geldleistungen des Inländers an seine Briefkastengesellschaft sind für ihnkeine Betriebsausgaben, Geldleistungen Dritter an die Briefkastenfirma sind Betriebseinnahmen der inländischen Gesellschaft. Bankguthaben oder Forderungen der Scheinfirma sind unmittelbar den inländischen Beteiligten zuzurechnen. - Vermögensübertragungen werden als nicht vollzogen betrachtet, wenn nur zum Schein übertragen wird; § 11 StAnpG.-Nimmt eine Auslandsgesellschaft tatsächlich eine wirtschaftliche Funktion wahr, so ist sie als Rechtsperson anzuerkennen. Bei der Übertragung von Vermögenswerten auf eine solche Gesellschaft müssen die allgemeinen Besteuerungsregeln beachtet werden- Regeln über verdeckte Gewinnausschüttung,Einlageleistungen, Privatentnahmen etc. Vgl. hierzu näher, Debatin, aaO, S. 1065; Kormann, BB 1965, S. 1157 (1160).

193) Abschnitt I 2, aaO, S. 75.

194) Von Debatin, aaO, "Mißbrauchsfälle" bezeichnet.

Fallgestaltungen gibt der Steueroasenerlaß Anweisungen zur steuerlichen Behandlung der beschriebenen Transaktionen und weist damit auf die steuerlichen Folgen der Nichtanerkennung hin.

Im zweiten Teil des Steueroasenerlasses werden die Aufklärungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung erörtert. Der Erlaß verlangt eine sorgfältige und intensive Prüfung aller in Betracht kommenden Fälle. Unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes wird festgestellt, daß die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Sachaufklärung weiter gehe als bei inländischen Geschäftsbeziehungen. Die Finanzverwaltung sei berechtigt, aus den Akten ersichtliche und durch die Betriebsprüfung festgestellte Tatsachen, die nach der Lebenserfahrung einen Rückschluß auf einen bestimmten Sachverhalt gestatten, der Besteuerung zugrunde zu legen, sofern der Steuerpflichtige die Schlußfolgerungen, die das Finanzamt aus den festgestellten Tatsachen zieht, nicht widerlegt.

Im dritten Teil bringt der Steueroasenerlaß Bestimmungen zum Verfahren: Zur Koordination der Ermittlungen hat die Finanzverwaltung alle vom Steueroasenerlaß betroffenen Fälle der Bundeskartei für Auslandsbeziehungen beim Bundesfinanzministerium mitzuteilen. Alle in die zweite Fallgruppe der mißbräuchlichen Gestaltungen einzuordnenden Fälle sind dem zuständigen Lan-

desfinanzminister vor der Entscheidung vorzulegen. Dadurch soll eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet und Unterlagen für etwaige gesetzgeberische Maßnahmen gewonnen werden.

3. Die steuerliche Bewertung der "Mißbrauchsfälle" nach dem Steueroasenerlaß

a) Die Anweisungen des Steueroasenerlasses

Auch wenn die Finanzverwaltung bei ihren Ermittlungen zu dem Ergebnis kommt, daß die Auslandsgesellschaft tatsächlich eine wirtschaftliche Funktion erfüllt [195], soll nach dem Steueroasenerlaß [196] untersucht werden, ob den zu beurteilenden Transaktionen mit dieser Gesellschaft deswegen die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, weil die Einschaltung der Basisgesellschaft ein Rechtsmißbrauch im Sinne von § 6 StAnpG bedeutet. Die Finanzverwaltung hat demnach zu prüfen, ob ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegt: Die Entscheidung sei nach den Umständen des Einzelfalles zu treffen. Ein Rechtsmißbrauch liege nicht vor, wenn die vom Inländer beherrschte Gesellschaft eine Produktionstätigkeit ausübe, auch wenn die

---

195) Auch bloße Domizilgesellschaften können durchaus eine wirtschaftliche Funktion haben, vgl. oben S. 59 ff.

196) Vgl. insgesamt Abschnitt I 2 des Erlasses, BStBl. 1965 II, S. 74 (75).

Produktionstätigkeit nur aus Gründen der geringen Besteuerung vom Inland ins Ausland verlagert worden sei. Dagegen sei es rechtsmißbräuchlich, wenn unbeschränkt Steuerpflichtige dem von ihnen beherrschten ausländischen Rechtsträger Kapitalien zuführten und sich gleichzeitig Darlehen gewähren ließen oder Patente übertrügen und selbst darauf Lizenzen nähmen. Diese Fälle zeichnen sich nach dem Steueroasenerlaß dadurch aus, daß die in das Oasenland führende Rechtskonstruktion schon in sich so ungewöhnlich [197] ist, daß der Rechtsmißbrauch offenkundig ist. Ein Mißbrauch, also eine ungewöhnliche Gestaltung, liege in aller Regel vor, wenn die ausländische Gesellschaft, auf die aus dem Inland Vermögen übertragen worden ist oder in der der unbeschränkt Steuerpflichtige Vermögen hält, im wesentlichen nur die mit der Vermögenshaltung verbundene Tätigkeit ausübe.

Die Anweisungen führen zu dem Ergebnis, daß bei der Annahme eines Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Einkommens- oder Vermögensverlagerung gemäß § 6 StAnpG nicht anzuerkennen ist und Einkünfte und Vermögen dem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit allen steuerlichen Folgen zuzurechnen sind.

---

197) Also eine außergewöhnliche, schwerfällige, überflüssige, widersinnige oder undurchsichtige Rechtskonstruktion, die lediglich zum Zwecke der Steuerersparnis gewählt worden ist; vgl. Kruse, Steuerrecht, § 10 II.

b) Die Abgrenzung der "mißbräuchlichen Gestaltungen" von den "Scheingestaltungen"

Die Mißbrauchsabsicht läßt sich allerdings nicht damit begründen, daß die Beteiligten die von ihnen gewählte Gestaltung in Wirklichkeit gar nicht ernsthaft gewollt hätten. Hiermit würde das Umgehungsgeschäft mit dem ebenfalls steuerlich unbeachtlichen Scheingeschäft verwechselt werden [198]. Bei den "Scheingestaltungen" wird ein steuerverringernder Vorgang dargetan, der in Wirklichkeit nicht stattgefunden hat, sondern nur durch unwahre Belege vorgespiegelt wird.

Dagegen liegt bei den mißbräuchlichen Gestaltungen eine Deckung zwischen Sachverhalt und geltend gemachter Rechtsfolge vor. Die zu bewertende Transaktion ist nicht vorgetäuscht, sie ist gewollt und wurde verwirklicht. Trotzdem wird die steuerliche Anerkennung versagt, weil die gewählte Gestaltung einen Rechtsmißbrauch darstellt. Die mißbräuchlichen Gestaltungen betreffen den Gegensatz zwischen unangemessener und angemessener Gestaltung wirtschaftlicher Vorgänge, die Scheingestaltungen beziehen sich auf den Gegensatz zwischen der Form und dem wirtschaftlichen Inhalt der Gestaltung. Während bei den Scheingestaltungen die wirkliche Sachlage beurteilt wird, wird

---

198) Vgl. Kruse, Steuerrecht, § 10 II.

bei den mißbräuchlichen Gestaltungen die effektive Gestaltung beiseitegeschoben und zur Beurteilung eine angemessene Gestaltung fingiert [199].

c) Die Konkretisierung der Anweisungen des Steueroasenerlasses

Wann eine mißbräuchliche Gestaltung im Sinne des Steueroasenerlasses vorliegt, ist schwierig zu beurteilen. Der Bundesfinanzhof [200] betont, daß es dem Steuerzahler nicht verwehrt werden kann, seine Rechtsverhältnisse beliebig zu gestalten, selbst wenn dies entscheidend aus Gründen der Steuerersparnis geschieht. Umgekehrt wird ein Mißbrauch nicht angenommen werden können, wenn das vorliegt, was man im angelsächsischen Recht als "good business reason" bezeichnet [201]. In ständiger Rechtsprechung der amerikanischen Obergerichte [202] beispielsweise wurde der Grundsatz geprägt, daß eine Gesellschaft, um als ein vom beherrschenden Interesse getrenntes Rechtssubjekt anerkannt zu werden, irgendeiner wirtschaftlichen Tätigkeit im herkömmlichen Sinne nachgehen muß und nicht bloß der Steuervermeidung dienen darf.

---

199) Kormann, BB 1965, S. 1157 (1161).
200) Vgl. die Nachweise oben S. 18 ff. Dieser Grundsatz muß auch im internationalen Bereich gelten. Vgl. Debatin, DB 1965, S. 1065 (1067).
201) Haas, Steueroasengesellschaften, C III
202) Gibbons, Tax Fachtors in Basing International Business abroad, S. 19 f. m.w.N.

Eine generelle Nichtanerkennung einer Basisgesellschaft wird sich selten auf § 6 StAnpG stützen lassen, weil die Errichtung einer Basisgesellschaft für sich gesehen zur Steuerumgehung kaum geeignet ist [203]. Der Steueroasenerlaß [204] differenziert hier insoweit, als nicht der Bestand und die Rechtsfähigkeit einer Basisgesellschaft, sondern die Transaktion beurteilt wird, in die die Basisgesellschaft eingeschaltet ist [205]. Wird der Transaktion allerdings die Anerkennung versagt, so ist im Grunde genommen die Wirkung insoweit nicht anders, als wäre die Basisgesellschaft überhaupt nicht in Erscheinung getreten. Im Hinblick darauf spricht man davon, daß durch die Körperschaft durchgegriffen werde [206].

Demnach sind jeweils die einzelnen Rechtsbeziehungen, die die Basisgesellschaft anknüpft,

---

203) Nach hM, vgl. zum Problem der generellen Nichtanerkennung der Basisgesellschaften insbes.: Raupach, Durchgriff, S. 155 ff; Rädler-Raupach, DStZ A 1968, S. 249-250 f; dieselben, Auslandsbeziehungen, S. 18 ff; Debatin, DStZ A 1964, S. 9 ff; derselbe DB 1965, S. 1065 (1067).

204) Vgl. Abschnitt I Ziff. 2, BStBl. 1965 II, S. 74 (75).

205) Vgl. hierzu näher Debatin, aaO.

206) Vgl. Raupach, Streitfragen zum Durchgriff im deutschen Steuerrecht, StW 1964, S. 557 ff. m.w.N.; derselbe, Durchgriff, S. 155 ff; Wilser, Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, S. 17. Der Durchgriff auf den inländischen Gesellschafter wurde unter dem Gesichtspunkt des Rechtsmißbrauchs im Hinblick auf ausländische Basisgesellschaften auch bislang bejaht. Vgl. Hohensee, Besteuerung, S. 91 ff. m.w.N.

auf Steuerumgehungen hin zu untersuchen. Gemäß § 6 StAnpG ist zu beurteilen, ob die einzelnen Transaktionen, gemessen an ihrem wirtschaftlichen Hintergrund, ungewöhnlich sind und ob diese Ungewöhnlichkeit gerechtfertigt ist. Der Steuerpflichtige bedient sich sicher dann eines ungewöhnlichen Weges über ein Steueroasenland und damit einer unangemessenen Rechtsgestaltung im Sinne von § 6 StAnpG, wenn die bürgerlich-rechtliche Gestaltung durch den Ort der Gestaltung unangemessen wird. Das ist der Fall, wenn den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen ein Bezug zum Ausland fehlt und der Inländer seine inländischen wirtschaftlichen Interessen über eine ausländische Basisgesellschaft leitet, ohne dabei Interessen im Sitzland der Basisgesellschaft oder in Drittstaaten zu verfolgen [207].

Um festzustellen, ob die Einschaltung einer Basisgesellschaft so zu werten ist, muß auf die ihr im Rahmen der einzelnen Transaktion zugedachte Aufgabe zurückgegriffen werden, auf ihre wirtschaftliche Funktion und ihren Wirkungsbereich [208]. Ein eigener wirtschaftlicher Funktionsgehalt der Basisgesellschaft fehlt immer dann, wenn sie nur den Zweck hat, Steuern einzusparen, aber sonst keinen nütz-

---

207) Raupach, Durchgriff, S. 161 ff; Rädler-Raupach, DStZ A 1968, S. 249-254 f.
208) Vgl. Debatin, DB 1965, S. 1065 (1067), derselbe, DStZ A 1968, S. 361 (366).

lichen Zweck verfolgt und damit wirtschaftlich ruht [209]. Das wird in der Praxis bei jenen Gesellschaften anzunehmen sein, die einziges ausländisches Glied einer deutschen Unternehmensgruppe sind und nur aus steuerlichen Gründen dazwischengeschaltet werden.

Typische Beispiele, bei denen ein anzuerkennender Rechtfertigungsgrund für den Weg über ein Steueroasenland fehlt, sind Auslandsholdinggesellschaften, die nur deutsche Tochtergesellschaften haben, oder Basisgesellschaften, die nur mit deutschen Waren für deutsche Abnehmer handeln. Jeder Bezug zum Ausland fehlt ebenso bei der Einmanngesellschaft, die der inländische Künstler im Basisland gegründet hat und als deren Angestellter er arbeitet [210]. Auch hier leitet der inländische Steuerpflichtige seine inländischen Interessen über eine ausländische Basisgesellschaft, ohne dabei Interessen im Sitzland der Basisgesellschaft oder in Drittstaaten zu verfolgen. Die Basisgesellschaft dient ausschließlich der Steuervermeidung.

Die Rechtsfolge der steuerlichen Nichtanerkennung besteht nach dem Steueroasenerlaß bei mißbräuchlichen Gestaltungen darin, daß die Besteuerung so vorgenommen wird, wie wenn die Verlagerung von Einkommen und Vermögen nicht vorgenommen worden wäre. Das kann beispiels-

---

209) Vgl. insbes. Debatin, aaO, S. 1067 f.
210) Zu diesem Beispiel vgl. oben S. 70 f.

weise zur Folge haben, daß Zahlungen des Inländers an die Basisgesellschaft nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Ferner wird die geleistete Zahlung, sofern die Beteiligung der Basisgesellschaft zum Betriebsvermögen gehört, gegebenenfalls als Kapitalzuführung an die Basisgesellschaft aufgefaßt, und, wenn die Beteiligung nicht zum Betriebsvermögen gehört, kann der Betrag der Zahlung als Privatentnahme anstatt als Betriebsausgabe aufgefaßt werden, und zwar bei Einzelunternehmen oder Personengesellschaften, oder auch als verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften [211].

4. Die Auslegung des § 6 StAnpG durch den Bundesfinanzhof im Rahmen der steuerrechtlichen Beurteilung von ausländischen Basisgesellschaften

Nicht nur nach der fast einhelligen Meinung des Schrifttums [212], sondern auch nach den Entscheidungen der Finanzgerichte und vor allem des Bundesfinanzhofes liegt der Schwerpunkt aller Fragen zur Besteuerung von Basisgesellschaften in Steueroasenländern in § 6 StAnpG. Bereits der Reichsfinanzhof würdigte in seinem Urteil vom 10. Januar 1935 [213] die

---

211) Siehe näher Timm, intern. Steuerfälle, S. 61
212) Vgl. die Nachweise oben auf S. 83 m. FN 206
213) RStBl. 1935, S. 148. Die xGmbH in Holland verkaufte Aktien der deutschen Y-Bank an die holländische Z-Bank. Der Beschwerdeführer hatte den Mantel der xGmbH gekauft, um gewisse Kapitalgeschäfte unter der Firma dieses Mantels zu tätigen. Der Beschwerde-

Gründung einer Kapitalgesellschaft ohne eigenen Geschäftsbetrieb, die ausschließlich der Steuerersparnis dienen sollte, als einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechts im Sinne dieser Vorschrift. Der Bundesfinanzhof hat im sogen. Betonmischerfall von 1968 [214] zum ersten Mal grundsätzlich zur Besteuerung von Basisgesellschaften Stellung genommen und sich zu den Stichworten Durchgriff, Scheingeschäft, Mißbrauch und Ort der Geschäftsleitung geäußert. Er hat in diesem Zusammenhang die Grundzüge eines Prüfungsschemas umrissen, das über den zu beurteilenden Fall hinaus für die steuerliche Beurteilung von Basisgesellschaften allgemeine Bedeutung hat. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes [215] ist bei der steuerlichen Beurteilung durch die Finanzbehörden folgendermaßen vorzugehen [216]:

---

führer trug nach den Büchern sämtliche Unkosten der Gesellschaft aus eigener Tasche, wurde vom Geschäftsführer der xGmbH mehrmals an die Einsendung seines Gehaltes erinnert und von diesem im Schriftverkehr immer als wirklicher Direktor der Firma bezeichnet.

214) Urteil des I. Senats vom 17. Juli 1968, BStBl. 1968 II, S. 695 ff. = StRK KStG § 1 R. 64 m. Anm. von Bellstedt. Hohensee-Bellstedt, Besteuerung, S. 191 m. Anm. 301. Anm. v. Hillert, BB 1968. S. 1276 f. Streitig war, ob eine in Vaduz im HaReg. eingetragene Firma Einkünfte aus Vermittlung von Baugeräten an eine inländische, zum Konzern der Z-AG gehörige GmbH zu versteuern hatte. Vgl. auch das Urteil des I. Senats vom 4.12.1968, AWD 1969, S. 119.

215) BStBl. 1968 II, S. 695-696-.

216) Vgl. Raupach, FR 1969, S. 72; Hillert, BB 1968, S. 1276-1277; Bellstedt, StRK, KStG § 1 R. 64 Anm.

1. Es ist zu prüfen, ob die Basisgesellschaft den körperschaftsteuerpflichtigen Gebilden nach § 1 Abs. 1 Nr. 5, §§ 2, 3 KStG gleichzustellen ist.

2. Ist die subjektive Steuerpflicht gegeben, so ist weiter zu prüfen, ob die wirtschaftlichen Transaktionen selbst auf Scheingeschäften beruhen (Anwendung des § 5 StAnpG) oder einen Mißbrauhh von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts darstellen (Anwendung des § 6 StAnpG).

3. Liegen die Voraussetzungen der §§ 5, 6 StAnpG nicht vor, so ist zu prüfen, ob die Basisgesellschaft beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist (Anwendung der §§ 1 bis 3 KStG i.V. m. § 15 StAnpG).

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes ist Voraussetzung für die Annahme einer Steuerumgehung unter anderem, daß für eine Transaktion wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen. Ein Rechtsmißbrauch ist also stets dann anzunehmen, wenn die gewählte Rechtskonstruktion auf dem Hintergrund der zu regelnden wirtschaftlichen Verhältnisse als unangemessen erscheint, insbesondere die gewählte Rechtsform keine wirt-

schaftliche Funktion erfüllt, sondern ausschließlich der Steuerersparnis dient und ohne die Steuerersparnis völlig abwegig wirkt [217]. Das führt nach dem erwähnten Urteil des Bundesfinanzhofes in Anwendung des § 6 StAnpG dazu, daß sich möglicherweise anstatt der Steuerpflicht der angesprochenen Gesellschaft eine unbeschränkte Steuerpflicht des oder der Gesellschaft ergibt.

Aus jüngerer Zeit stammt die Entscheidung des Bundesfinanzhofes [218], die sich mit einer reinen Vermögenshaltungsgesellschaft beschäftigt; also nicht mit einer Vermögensverwaltungsgesellschaft, sondern mit einer Gesell-

---

217) Zu erwähnen sind in diesem Zusammenhang auch die Entscheidungen des FG Baden-Württemberg zur Oasenbesteuerung vom 27. Oktober 1970 und vom 9. Dezember 1970. Das FG greift in seiner Beurteilung von Basisgesellschaften, auf die Aktien und Bankguthaben übertragen worden sind auf die Ausführungen von Debatin, DB 1965, S. 1065 ff. und DStZ A 1968, S. 361 ff. zurück; vgl. oben S. 84 mit FN. Das FG nimmt einen Mißbrauch stets dann an, wenn die Gesellschaft lediglich mit der Vermögenshaltung betraut ist, wenn ihr kein eigener Entscheidungskreis zusteht, der sie in ihrer wirtschaftlichen Funktion gegenüber dem Inländer eigenständig machen würde, wenn sie also verlängerter Arm des Inländers ist. Nur dieser Gesichtspunkt sei wesentlich, nicht die Tatsache, daß die Gesellschaft in einem steuerbegünstigten Land errichtet wurde.

218) Urteil des III. Senats vom 21.5.1971, BStBl. 1971 II, S. 721 ff; dazu Flick/Wassermeyer, DB 1972, S. 110 ff.

schaft, die lediglich Vermögen hielt [219]. Der Bundesfinanzhof hat hier den Schwerpunkt der Prüfung von §6 StAnpG auf § 11 Ziff. 3 StAnpG verlagert und den zur Entscheidung stehenden Fall mit dem Institut des wirtschaftlichen Eigentums gelöst [220]. Er hat für den Fall, in dem ein unbeschränkt Vermögenssteuerpflichtiger sich einer im Ausland gegründeten GmbH bedient, deren alleiniger Zweck Erwerb und Verwaltung ausländischer Wertpapiere ist, angenommen, daß die GmbH als Treuhänder des Steuerpflichtigen anzusehen ist mit der Folge, daß der Wert der von der GmbH erworbenen Wertpapiere unmittelbar dem inländischen Gesellschafter als Treugeber zuzurechnen ist [221]. In den Entscheidungsgründen fällt allerdings auf, daß der Bundesfinanzhof die Prüfung des § 6 StAnpG praktisch ausschließlich auf den Zeitpunkt der Errichtung der Schweizer Basis-

---

219) Zur Abgrenzung vgl. Debatin, DB 1965, S. 1065 (1068)

220) Das Stammkapital der schweizer Basisgesellschaft betrug 50.000 sfr. und stand in keinem Verhältnis zum Vermögen der Anteilseigner. Die Gesellschaft hatte in der Schweiz mit Hilfe des Stammkapitals und eines Gesellschafterdarlehens von 155.000 DM Wertpapiere erworben. Umfangreiche Geschäftstätigkeit wurde nicht entfaltet. Umschichtungen des Wertpapierbestandes und Spekulationen in Wertpapieren waren nicht beabsichtigt. Motiv für die Gründung der Gesellschaft war, durch Einschaltung einer juristischen Person in der Schweiz anonym bleiben zu wollen, um dadurch einer im Krisenfall möglichen Sperrung von Auslandskonten zu entgehen oder dies e zu verzögern.

221) Vgl. im einzelnen die Ausführungen von Flick/Wassermeyer, aaO, S. 112 f.

gesellschaft ausrichtet und darauf abstellt, ob zu diesem Zeitpunkt vernünftige Erwägungen für die Einschaltung einer juristischen Person vorliegen, obwohl die Gründung einer Basisgesellschaft für sich gesehen in der Regel zur Steuerumgehung nicht geeignet ist und kaum als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts anzusehen ist [222]. Nicht dagegen prüft der Bundesfinanzhof im Rahmen von § 6 StAnpG die wirtschaftliche Funktion der ausländischen Basisgesellschaft, sondern weist alle mit dieser Frage zusammenhängenden Überlegungen ausschließlich dem § 11 StAnpG zu.

5. Das Außensteuergesetz vom 8. September 1972

Die vom Steueroasenbericht und Steueroasenerlaß angeschnittenen Fragen der Vorteilserlangung aus dem internationalen Steuergefälle verstanden sich von selbst als ein dringendes Anliegen der laufenden deutschen Steuerreform. Deshalb hat sich auch die deutsche Steuerreform-Kommission als regierungsunabhängiges Gremium mit den Problemen einer Reform des deutschen Außensteuerrechts befaßt [223] und eine klare gesetzgeberische Antwort gefordert. Der erste Schritt hier-

---

222) Vgl. oben S. 83 und BFH, Urteil vom 17.7.1968, aaO.

223) Vgl. Bericht der Steuerreform-Kommission zum Außensteuerrecht, in dem festgestellt wurde: "Das Gebaren derer, die sich - aus welchen Gründen auch immer - zur Verwaltung ihrer Vermögen einer abhängigen ausländischen Gesellschaft bedienen und damit die Erträge dieses Vermögens der deutschen Besteuerung entziehen, erscheint nicht schutzwürdig". BT-Drucks. VI/2823. DB 1970, S. 2329.

zu wurde am 17. Dezember 1970 durch die von der deutschen Bundesregierung verabschiedeten Leitsätze [224] für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen getan. Diese Leitsätze enthielten die Zielvorstellungen, an denen sich die auszuarbeitende Gesetzesregelung orientieren sollte [225].

Inzwischen hat der Bundestag am 8. September 1972 das Gesetz verabschiedet. Das Gesetz soll die Voraussetzungen dafür schaffen, die als unangemessen empfundenen Steuervorteile im zwischenstaatlichen Steuergefälle künftig durch einseitige nationale Regelungen zu beseitigen. Ziel dieser Regelung ist es, der Forderung nach gleichmäßiger Verteilung der Steuerlast zu genügen, die steuerliche Chancengleichheit zu wahren und steuerliche Wettbewerbsverzerrungen auszuschließen [226].

Den Maßnahmen gegen die "Steuerflucht", die in Artikel I des Gesetzes als sogen. "Außensteuergesetz - AStG - " enthalten sind, stehen in den Artikeln I - IV des Gesetzes Maßnahmen gegenüber, die die Wettbewerbsposition für bestimmte Auslandsinvesti-

---

224) Vgl. Finanznachrichten des BdF Nr. 258 vom 17.12.1970.
225) Im einzelnen zu den Leitsätzen Debatin DStZ A 1971, S. 89 f.
226) Vgl. BT-Drucks. VI/2883, Anm. 59. Das Gesetz ist veröffentlicht in BGBl. 1972 I, S. 1713 ff.; es ist am Tage nach seiner Verkündung in Kraft getreten.

tionen der deutschen Wirtschaft stärken sollen, indem sie bestehende einseitige Steuernachteile für die deutsche Wirtschaft zumindest teilweise aufheben. Das Außensteuergesetz erfaßt fünf Teilbereiche [227]:

Die Preisgestaltung zwischen international verbundenen Unternehmen, die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht bei Auswanderung von natürlichen Personen in Steueroasenländer, die Gewinnrealisierung und die Besteuerung von wesentlichen Beteiligungen beim Umzug ins Ausland, die Gewinnhinzuziehung bei Zwischengesellschaften und die Neuregelung der Mitwirkungs- und Aufklärungspflichten. Das Kernstück des Gesetzes ist die in den §§ 7-14 AStG vorgesehene Zurechnung der nicht ausgeschütteten Gewinne aus sogenannten ausländischen Zwischengesellschaften bei dem oder den beherrschenden Gesellschaften der ausländischen Gesellschaft, soweit die Gesellschafter im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind. Dabei steht der Ausdruck "Zwischengesellschaften" synonym für "Basisgesellschaften". Das Gesetz richtet sich nach der vorliegenden Begründung [228] "gegen ungerechtfertigte Steuervorteile, die sich Steuerinländer durch den Einsatz solcher Basisgesellschaft verschaffen können." Es arbeitet dabei nicht mit einer gegenüber § 6 StAnpG

---

227) Zum Außensteuergesetz vgl. insbes. Telkamp, StW 1972, S. 96 ff; Becker, DStR 1972, S. 359 ff; Bellstedt, FR 1972, S. 242 ff; Meilicke, BB 1971, S. 1499; Debatin, DStZ A 1972, S. 265 ff.; Böttcher/Beinert/Hennerkes, Außensteuergesetz; Flick/Wassermeyer, AG, 1973, S. 73 ff.

228) BT-Drucks. VI/2883.

erweiterten Mißbrauchsformel, um die nicht ausgeschütteten Gewinne aller abhängigen Auslandsgesellschaften in der Person der beherrschenden inländischen Anteilseigner voll zu erfassen, sondern in Angleichung an den US-Revenue Act of 1962 [229] mit einer funktionalen Betrachtungsweise. Das Gesetz bewertet nicht die Zwischengesellschaft als solche, sondern deren Tätigkeit und erfaßt deren Einkünfte ausschließlich bei dem inländischen Arbeitseigner, soweit sie nicht aus aktiver Wirtschaftstätigkeit der Zwischengesellschaften stammen. Erfaßt werden beispielsweise Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren, die von der Zwischengesellschaft vereinnahmt werden, allerdings mit der wichtigen Ausnahme von Schachteldividenden ausländischer Beteiligungs-Holdings [230].

Die vorgesehene Zurechnung nicht ausgeschütteter Gewinne hat den Zweck, die sogenannte Abschirmungswirkung ausländischer juristischer Personen, die von Inländern beherrscht werden, gegenüber der inländischen Besteuerung aufzuheben [231]. Beherrschend sind inländische Steuerpflichtige dann, wenn sie zusammen am Ende des relevanten Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft mehr als 50 % der Kapitalanteile dieser Gesellschaft halten. Soweit die einzelne Beteiligung unter 10 %

---

229) Vgl. hierzu oben S. 73 f.
230) Vgl. § 13 AStG
231) Telkamp, StW 1972, S. 96 (108)

liegt, entfällt sie für die Zusammenrechnung [232]. Eine Zwischengesellschaft liegt vor, wenn die ausländische Gesellschaft selbst niedrig besteuert wird [233] und ihre Einkünfte nicht aus eigener Geschäftstätigkeit stammen. Das Gesetz [234] sieht einen Katalog von Tätigkeiten vor, die eine eigene Geschäftstätigkeit darstellen. Schwierigkeiten ergeben sich hiernach nur bei der Qualifizierung der Tätigkeiten von Handels- und Dienstleistungsunternehmen, Vermietungs- und Verpachtungsgesellschaften sowie bei Finanzierungsgesellschaften [235].

Ist nach der Prüfung aller Voraussetzungen eine Zurechnung vorzunehmen, so ergibt sich der hinzuzurechnende Betrag durch Verminderung der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Einkünfte der ausländischen Gesellschaft um die darauf im Ausland bezahlten Steuern [236]. Auf Antrag ist auch eine Anrechnung dieser Steuern auf die deutsche Einkommensteuer oder auch Körperschaftsteuer möglich. In diesem Falle ist allerdings der Hinzurechnungsbetrag vorher um die ausländischen Steuern zu erhöhen [237]. Der ermittelte Hinzurechnungsbetrag

---

232) Vgl. § 7 Abs. 3 AStG.
233) Eine niedrige Besteuerung soll gemäß § 8 Abs. 3 AStG dann vorliegen, wenn ihre Belastung mit Ertragsteuern unter 30 % liegt.
234) Vgl. § 8 Abs. 1 AStG.
235) Vgl. im einzelnen Becker, DStR 1972, S. 359 (362).
236) Vgl. § 10 Abs. 3 AStG. Die §§ 7-14 AStG handeln ausschließlich von den Ertragsteuern, nicht von der Vermögensteuer.
237) Vgl. § 12 AStG.

gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. von § 20 Abs. 1 Ziff. 1 EStG. Schüttet die Zwischengesellschaft ihre Gewinne hingegen aus, so wird der hinzuzurechnende Betrag entsprechend gekürzt [238].

6. Das Verhältnis der Bestimmungen des Außensteuergesetzes zur Mißbrauchsklausel des § 6 StAnpG

Die Zielsetzung des Außensteuergesetzes entspricht der des Steueroasenerlasses, mit dem man ihr dadurch gerecht zu werden suchte, daß man die Verlagerung von Einkommen und Vermögen auf Basisgesellschaften in Steueroasenländern über § 6 StAnpG bekämpfte. Zum Teil wurde in der Literatur [239] auch die Auffassung vertreten, daß § 6 StAnpG grundsätzlich ausreiche, um mißbräuchliche Gewinnverlagerungen in das Ausland zu bekämpfen, ohne daß es eines besonderen "Steuerfluchtgesetzes" bedürfe: Der durch die Einschaltung einer Basisgesellschaft eintretende Abschirmungseffekt könne beseitigt werden, denn nach dem Steueroasenerlaß sei der Einschaltung des ausländischen Rechtsträgers die steuerliche Anerkennung zu versagen, "wenn er keine wesentliche eigene wirtschaftliche Funktion hat, sondern sich vornehmlich als Stützpunkt für die Verlagerung von Vermögen oder Einkünften im Ausland

238) Vgl. § 11 AStG.
239) Vgl. Kreile, BB 1971, S. 53 ff; Flume, DB 1970, S. 2142 ff.

darstelle" [240]. Allerdings braucht die Frage, ob § 6 StAnpG zur wirkungsvollen Eindämmung der Einkommens- und Vermögensverlagerung allein ausreicht [241], nach dem Inkrafttreten des Außensteuergesetzes, das neue Handhaben zur Bekämpfung der mißbräuchlichen Ausnutzung des internationalen Steuergefälles geschaffen hat, nicht mehr beantwortet zu werden. Klarzustellen ist nunmehr nur noch, in welchem Verhältnis die Bestimmungen des Außensteuergesetzes zum bisherigen innerstaatlichen Recht, hier also zu den Bestimmungen des Steueranpassungsgesetzes stehen.

Das Außensteuergesetz hat, obwohl es denselben Zweck verfolgt, die im Steuererlaß verdeutlichten Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes nicht außer Kraft gesetzt. Diese bleiben vielmehr weiter anwendbar. Die Vorschriften des Außensteuergesetzes stehen somit in Konkurrenz zu diesen Bestimmungen, und zwar vor allem zur Regelung des Scheingeschäftes, der Treuhandschaft und des Mißbrauchs.

Eine besondere Konkurrenzklausel enthält lediglich § 1 des Außensteuergesetzes über die Berichtigung der Einkünfte international verflochtener Unternehmen [242]. Nach dieser Bestimmung

---

240) Flume, aaO, S. 2143.
241) Vgl. hierzu den Bericht der Steuerreformkommission; Abschnitt VI. Weiter Debatin, DStZ A 1971, S. 89 (90 f.); Telkamp, StuW 1972, S. 86 (109).
242) In § 1 AStG ist die Korrektur von Einkünften international verflochtener Gesellschaften für den Fall vorgesehen, daß ein Steuerpflichtiger seine im Inland zu versteuern-

soll die Gewinnkorrektur "unbeschadet anderer Vorschriften" erfolgen, sodaß § 1 AStG eine Ergänzungsnorm zu den bestehenden Möglichkeiten der Gewinnkorrektur für die Fälle darstellt, in denen diese Vorschriften im Bereich der internationalen Unternehmen bislang nicht ausreichten [243]. Sofern also die Voraussetzungen von Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes erfüllt sind, weil beispielsweise ein Scheingeschäft oder eine Treuhandschaft vorliegt, wird § 1 AStG durch die Bestimmungen des Steueranpassungsgesetzes verdrängt.

In gleicher Weise wird man wohl das Verhältnis der übrigen Vorschriften des Außensteuergesetzes zu den Bestimmungen des Steueranpassungsgesetzes und vor allem der Mißbrauchsklausel des § 6 StAnpG würdigen müssen, obwohl sich damit ein gewisser Widerspruch zu der im übrigen nur subsidiären Geltung dieser Vorschrift [244] zu ergeben scheint. Aber sowohl logisch-systematische als auch praktische Erwägungen dürften diese Betrachtungsweise rechtfertigen.

Zunächst war bei der Prüfung von Auslandsbeziehungen immer festzustellen, ob die Basisgesellschaft als solche im Inland steuerpflichtig ist, wobei die unbeschränkte Steuerpflicht mit

---

den Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person mindert, indem er mit dieser Person Bedingungen vereinbart, die voneinander unabhängige Dritte nicht vereinbart hätten.

243) Vgl. Regierungsbegründung zum AStG, BT-Drucks. VI/2883 Anm. 49; Telkamp, StW 1972, S. 96 (99 f.); Offerhaus, FR 1971, S. 425 (426); Debatin, DStZ A 1972, S. 265 f.

244) Hierzu näher unten auf S. 12o.

ihren umfassenderen Folgen der beschränkten Steuerpflicht vorgeht. Wenn die Prüfung dieser Frage ergab, daß eine Besteuerung der ausländischen Basisgesellschaft im Inland nicht in Betracht kam, war als nächstes die Frage zu entscheiden, ob wegen §§ 5,6,11 StAnpG Vermögen und Einkünfte der ausländischen Basisgesellschaft beim inländischen Gesellschafter zu besteuern waren, weil die Zwischenschaltung des ausländischen Rechtsträgers als Scheingeschäft, Gestaltungsmißbrauch oder Treuhandgeschäft gewertet werden mußte [245]. Hiervon ist § 11 StAnpG am umfassendsten, da er auf den Gesellschaftsvertrag als solchen und damit auf die Gesamtheit des Vermögens und der Einkünfte der Basisgesellschaft abzielt. Danach ist die auf einzelne Geschäftsbeziehungen abgestellte Vorschrift des § 6 StAnpG heranzuziehen oder teilweise sogar § 5 StAnpG.

Die §§ 7-14 AStG lassen demgegenüber diese Fragen vollkommen unberührt. Die in ihnen geregelte Hinzurechnungsbesteuerung kommt erst zum Tragen, wenn die ausländische Gesellschaft eine Körperschaft im Sinne von § 1 KStG ist, wenn sie im Inland nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist [246], und wenn die Zwischenschaltung des ausländischen Rechtsträgers nicht wegen §§ 5,6, 11 StAnpG steuerlich unbeachtlich ist.

Darüber hinaus treffen die §§ 7-14 AStG nicht alle typischen Basisgestaltungen, werden durch

---

245) Vgl. insbes. das Grundsatzurteil des BFH vom 21. 5. 1971, BStBl. 1971 II, S. 721.

246) § 15 Abs. 2 StAnpG ist allerdings durch das Außensteuergesetz aufgehoben und hat in diesem Zusammenhang keine Bedeutung mehr.

internationale Doppelbesteuerungsabkommen in ihrer Anwendung beschnitten und sind in ihren Rechtsfolgen nicht umfassend. So werden reine Briefkastengesellschaften und Scheingründungen von § 7 AStG ebensowenig erfaßt wie Personengesellschaften mit Basisfunktionen oder ausländisch beherrschte Basisgesellschaften. Wegen der Freistellungsmethode in fast allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen scheiden auch ausländische Betriebsstätten und Beteiligungen an Personengesellschaften aus der deutschen Steuerhoheit aus. Erfolgt eine Zurechnung gemäß § 11 StAnpG oder werden einzelne Transaktionen nach § 6 StAnpG steuerlich nicht anerkannt, kommt eine Berücksichtigung der von der Basisgesellschaft im Steueroasenland bezahlten Steuern, wie sie bei der Hinzurechnungsbesteuerung von Basiseinkünften gemäß § 10 Abs. 1 oder § 12 AStG vorgesehen ist, nicht in Betracht.

Selbst im Rahmen des Außensteuergesetzes sind also Gestaltungen denkbar, denen mit Hilfe des § 6 StAnpG die steuerliche Anerkennung versagt werden muß. Die Ermittlung der Einkünfte oder des Einkommens eines deutschen Steuerpflichtigen auf Grund des Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuergesetzes darf folglich die Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes auch in Zukunft nicht außer Acht lassen.

Diese Auffassung vertritt - allerdings ohne jede Begründung - auch die Finanzverwaltung, die in ihrem Erlaß vom 5. April 1973 [246a)] anord-

---

246a) DStZ B 1973, S. 138.

net, die Frage der Hinzurechnungsbesteuerung erst in zweiter Linie zu prüfen, also erst nachdem festgestellt sei, daß die Bestimmungen der §§ 6 und 11 StAnpG nicht zur Anwendung kämen [246b]. Einzelheiten hierzu wird indessen erst der erwartete Einführungserlaß zum Außensteuergesetz enthalten.

Liegt also ein Mißbrauchsfall vor, richten sich die Rechtsfolgen weiter nach § 6 StAnpG. Auf diese Generalklausel wird man auch in Zukunft nicht verzichten können, zumal die Praktikabilität des Außensteuergesetzes und die Wirksamkeit seiner Handhaben zur beabsichtigten Eindämmung der Einkommens- und Vermögensverlagerungen bislang nicht bewertet werden können und sich auch erst bei der Anwendung des Gesetzes durch die Finanzverwaltung erweisen werden. Die Steuerpflichtigen hingegen werden immer wieder neue Wege finden, den gewünschten wirtschaftlichen Erfolg unter Vermeidung der Steuerpflicht zu erzielen; und gerade je weiter die gesetzlichen Regelungen zur wirkungsvollen Eindämmung der mißbräuchlichen Ausnutzung des großen internationalen Steuergefälles reichen, um so verschlagener und geschickter werden die von den Steuerpflichtigen eingeschlagenen Wege sein. Der Wettlauf zwischen den Steuerumgehern und dem Gesetzgeber wird demnach nur dann zugunsten des Gesetzgebers ausgehen, wenn neben gesetzlichen Einzelregelungen weiterhin eine wirksame Generalklausel nach Art des § 6 StAnpG als wirksame Waffe zur Bekämpfung von Steuerumgehungen

---

246b) So auch Becker, DStR 1972, S.361 (365).

zur Verfügung steht. Allerdings kann nicht allein die Frage der Effektivität der Mißbrauchsklausel zur uneingeschränkten Befürwortung ihrer Anwenbarkeit führen. Denn indem man auf § 6 StAnpG zurückgreift, stützt man sich auf eine Vorschrift, die permanent Gegenstand der Diskussion im steuerrechtlichen Schrifttum ist, ohne bislang überzeugend bewältigt worden zu sein. Nachdem bisher Kritik an dieser Vorschrift vorwiegend aus rechtstheoretischer und rechtsmethodischer Sicht erhoben worden ist [246c], wird neuerdings auch die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift in Frage gestellt [246d]. Somit erscheint es notwendig, den gegen § 6 StAnpG erhobenen Bedenken nachzugehen und die Vorschrift auf ihre Gültigkeit, insbesonder unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, zu prüfen.

246c) Vgl. Heinze/Thomae, AWD 1968, S. 332; oben S. 1 ff. mit Anm. 8 ff.

246d) Bachmayr, FR 1965, S. 392 ff. ; Heinze/Thomae, aaO, S. 335; s. unten S. 1o2.

IV. Verfassungsrechtliche Würdigung des § 6 StAnpG

1. Der Stand der verfassungsrechtlichen Diskussion

§ 6 StAnpG ist seit seinem Inkrafttreten im Jahre 1934 immer wieder Gegenstand der Diskussion im steuerrechtlichen Schrifttum gewesen [247]. Die Angriffe der Steuerrechtslehre richteten sich vor allem gegen die mangelnde Justitiabilität und Praktikabilität der Vorschrift, weniger gegen ihre Vereinbarkeit mit den Normen des Verfassungsrechts. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 6 StAnpG deutete zuerst Marsilius [248] an. Nach seiner Meinung werde der Gesetzgeber durch diese Bestimmung dem Erfordernis klarer Begriffsbegrenzung nicht mehr gerecht; § 6 StAnpG passe nicht in die Gesetzgebung eines Rechtsstaates und sei aufzuheben. Ähnliche Kritik übte auch Weißenborn [249], indem er hervorhob, daß die in § 6 StAnpG fehlende Begriffsbestimmung dafür, was eigentlich eine mißbräuchliche Gestaltung sei, einen Zustand der Rechtsunsicherheit schaffe.

Entgegen diesen Äußerungen wurde die Verfassungsmäßigkeit des § 6 StAnpG aber im steuer-

---

247) Zum Stand der Diskussion s. oben S. 2 ff.
248) FR 1958, S. 446.
249) DStR 1965, S. 714.

rechtlichen Schrifttum allgemein bejaht. Hopfenmüller [250] und Tipke/Kruse [251] weisen darauf hin, daß das Bundesverfassungsgericht diese Vorschrift in seiner Entscheidung zu § 8 Ziff. 5 und 6 GewStG [252] als erprobtes Mittel des modernen Steuerrechts zur Verhinderung von Steuerumgehungen erwähnt habe. Eine andere Einschätzung der Vorschrift, als sie das Bundesverfassungsgericht in dem erwähnten obiter dictum vorgenommen habe, sei nicht notwendig. Auch wenn § 6 StAnpG den Steuertatbestand generalklauselartig erweitere, sei er dennoch rechtsstaatlich unbedenklich [253].

In jüngster Zeit wurden im Zusammenhang mit der Diskussion um den Steueroasenerlaß wiederum Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 6 StAnpG geäußert. Bachmayr [254] führt in seiner kritischen Besprechung des Steueroasenerlasses aus, daß die Anwendung von § 6 StAnpG stets die Schaffung eines neuen Steuertatbestandes ad hoc und damit eine belastende Analogie sei. § 6 StAnpG sei unklar und in seinen Auswirkungen für den Steuerbürger nicht genü-

---

250) Gedächtnisschrift für Spitaler, S. 131
251) AO, StAnpG § 6 Rdnr. 1.
252) Vgl. BVerfG, Beschluß vom 14.4.1959, BVerfGE 9, S. 237-245; Urteil vom 24.1.1962, BVerfGE 13, S. 290-315-; 24.1.1962, BVerfGE 13, S. 331-345-; 10.6.1963, BVerfGE 16, S. 203-210-; 30.6.1964, BVerfGE 18, S. 97-111-.
253) Tipke/Kruse, aaO.
254) FR 1965, S. 392 (393 f.)

gend vorhersehbar abgefaßt. Der Gesetzgeber werde durch diese Bestimmung dem Erfordernis klarer Begriffsabgrenzung nicht mehr gerecht; er stelle vor die Frage, festzustellen, was ein Mißbrauch sei. Mangels einer im Gesetz vorhandenen Grenzziehung ergebe sich die fast unlösbare und auch von der Rechtsprechung bisher nicht bewältigte Aufgabe, den Grenzbereich zwischen gesetzlicher und ungesetzlicher Steuervermeidung zu ziehen.

Flüge [255] sieht die Berufung auf § 6 StAnpG als Verstoß gegen das Legalitätsprinzip. Auch er ist der Auffassung, daß sich kaum in einer dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Steuer genügenden Weise exakt umschreiben lasse, was ein "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten" ist. Die sich jeglichem Ressentiment oder Opportunismus willig hingebende Unbestimmtheit des Mißbrauchsbegriffs könne dazu führen, daß Verwaltung und Rechtsprechung unter Umgehung des Gesetzgebers Steuerpolitik betrieben.

Eindeutig für die Verfassungswidrigkeit und damit Nichtigkeit von § 6 StAnpG sprechen sich Heinze/Thomae [256] aus. Nach ihrer Auffassung [257] könne die Anwendung der Vorschrift

---

255) DB 1965, S. 1829 ff.
256) AWD 1968, S. 332 ff.
257) Vgl. aaO, S. 336.

nicht frei von Willkür sein und verletze deshalb den Gleichheitssatz. Außerdem verstoße § 6 StAnpG gegen Art. 2 Abs. 1 GG und das in Art. 20 GG zum Ausdruck kommende Rechtsstaatsprinzip. Dem Gesetzgeber sei es verwehrt, die generelle Steuerersparnisabsicht zum Anknüpfungsmerkmal für einen staatlichen Eingriff in der Form der Belastung mit Steuern zu machen, denn dem Steuerpflichtigen sei es erlaubt, seine Verhältnisse so einzurichten, daß die Erfüllung von Steuertatbeständen vermieden werde [258]. Weiterhin habe der Gesetzgeber nicht einmal einen Rahmen des Anwendungsbereiches von § 6 StAnpG vorgezeichnet, der eine verläßliche Orientierung für den Steuerpflichtigen erlaube. Dadurch sei die Steuerbelastung weder voraussehbar noch meßbar, wodurch ein Zustand der Rechtsunsicherheit geschaffen werde [259]. Schließlich sei § 6 StAnpG nur formell eine Gesetzesnorm, die aber materiell eine Ermächtigung zur Schaffung neuer Steuertatbestände durch die Exekutive darstelle [260].

2. Würdigung des § 6 StAnpG unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. I GG

Heinze/Thomae [261] verneinen die Verfassungsmäßigkeit des § 6 StAnpG im Hinblick auf das in Art. 3 Abs. I GG zum Ausdruck kommende

---

258) Heinze/Thomae, aaO, S. 335 f.
Vgl. auch oben S. 15 ff.
259) Heinze/Thomae, aaO, S. 336
260) Heinze/Thomae, aaO, S. 227
261) aaO, S. 336.

Willkürverbot. Sie begründen diese Auffassung damit, daß das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der Vorschrift, die Absicht der Steuerumgehung [262], dazu führe, völlig gleiche Tatbestände unterschiedlich steuerlich zu behandeln, je nachdem, ob der Verwaltung oder dem Finanzgericht der Nachweis dieser Steuerumgehungsabsicht gelinge oder nicht. Gehe man davon aus, daß die Absicht der Steuerumgehung nicht von der ausschließlichen Steuerersparnisabsicht abgegrenzt werden könne, so sei es evident, daß die Anwendung von § 6 StAnpG im Ergebnis nicht frei von Willkür sein könne, da letztlich nicht Tatbestände sondern eine "Gesinnung" besteuert würden [263].

Dem steht entgegen, daß in vielen Steuergesetzen subjektive Tatbestandsmerkmale verwendet werden. So knüpft die Steuerfolge nicht nur an das Vorliegen objektiver Tatbestandsmerkmale, sondern auch an das Vorliegen subjektiver Tatbestandsmerkmale an. Als solche kommen in Betracht: die Schenkungsabsicht, die Gewinnerzielungsabsicht u.a. Die allgemeine

---

262) Vgl. hierzu oben S.50f.
Heinze/Thomae sehen in der Absicht der Steuerumgehung anders als die oben erwähnte Rspr. des BFH nur eine ausschließliche Steuerersparnisabsicht, denn dieses Tatbestandsmerkmal wurde ausgeschlossen, wenn "der an sich ungewöhnliche Weg durch beachtliche Gründe nichtsteuerlicher Art veranlaßt worden sei" - so BFH BStBl. III, S. 669.

263) Heinze/Thomae, aaO.

Zulässigkeit solcher subjektiven Tatbestandsmerkmale wird kaum zu bestreiten sein.

Davon abgesehen widerspricht diese Auffassung der vom Bundesverfassungsgericht für die Steuerordnung vorgenommenen Auslegung des allgemeinen Gleichheitssatzes. In Art. 3 Abs. 1 GG sieht das Bundesverfassungsgericht in Anwendung auf die Steuerordnung das Postulat der Steuergerechtigkeit [264]. Der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung wird dem Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung inhaltlich gleichgestellt. Diesem Postulat der Steuergerechtigkeit wird die Intention des § 6 StAnpG gerecht, nach welcher eine ungleiche Belastung einzelner Personen vermieden werden soll. Nur solche zivilrechtlichen Formen und Gestaltungen sollen anerkannt werden, die eine angemessene Form oder Gestaltung der wirtschaftlichen Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse sind. Wer den wirtschaftlichen Effekt erreicht, den das jeweilige Steuergesetz mit einer Steuer belastet, sich aber bürgerlich-rechtlicher Formen und Gestaltungen bedient, die das Gesetz im einzelnen nicht erfaßt, soll so behandelt werden, als habe er die angemessene Gestaltung gewählt, an die die Besteuerung anknüpft. Hierdurch soll

---

264) Vgl. die folgenden Entscheidungen des BVerfG: Beschluß vom 17.1.1957, BVerfGE 6, S. 55-70 f.-; Beschluß vom 14.4.1959, BVerfGE 9, S. 237-244; Beschluß vom 30. 10.1961, BVerfGE 13, S. 181-202; Urteil vom 22.5.1963, BVerfGE 16, S. 147-183. Vgl. weiter Weber, AöR 90, S. 471 ff; Schmidt-Bleibtreu/Klein, Steuerrecht unter Verfassungskontrolle, S. 88 f.

eine gleichmäßige steuerliche Belastung aller erreicht werden, die denselben wirtschaftlichen Erfolg auf verschiedenen Wegen erreicht haben. Es ist oft möglich, einen bestimmten wirtschaftlichen Erfolg durch unterschiedliche bürgerlich-rechtliche Gestaltungen, vor allem auch durch ungewöhnliche, atypische und unangemessene Gestaltungen herbeizuführen [265]. Die im bürgerlichen Recht herrschende Privatautonomie gewährt dem einzelnen die Freiheit zur Entscheidung darüber, ob ein Vertrag abgeschlossen werden soll; sie gewährt ihm weiter die Freiheit der Wahl der einzelnen Vertragstypen und darüber hinaus die Freiheit, sich inhaltlich neue bürgerlich-rechtliche Gestaltungsformen auszudenken und seine Rechtsverhältnisse abweichend von der gesetzlichen Regelung zu ordnen [266].

Allerdings setzt die Rechtsordnung der Privatautonomie insoweit eine Schranke, als sie den Erfindungsreichtum durch Gesetze zwingender Natur eingrenzt und den bürgerlich-rechtlichen Weg zum begehrten wirtschaftlichen Erfolg durch solche zwingenden Vorschriften vorzeichnet. Zudem müssen bei vielen vorgezeichneten Wegen

---

265) Vgl. die Ausführungen dazu oben auf S. 39 ff. mit FN 92 ff.

266) Es besteht kein Typenzwang, wenn auch das Gesetz manche typischen Verträge regelt. Statt vieler vgl. Palandt/Danckelmann/Heinrichs, BGB, Einf. § 305 Anm. 4.

noch bestimmte Nachteile in Kauf genommen werden, um das wirtschaftliche Ziel zu erreichen [267].

Das Steuerrecht erkennt, wie bereits ausgeführt [268], die vom Steuerpflichtigen gewählten oder inhaltlich geänderten bürgerlich-rechtlichen Gestaltungen seiner Rechtsverhältnisse grundsätzlich an. Es geht allerdings davon aus, daß bestimmte bürgerlich-rechtliche Gestaltungen einen entsprechenden Hintergrund haben und bestimmte Gestaltungsformen bestimmten wirtschaftlichen Ereignissen und Vorgängen zugeordnet sind. Jedoch ist der zivilrechtliche Weg zum besteuerten Tatbestand nicht genau vorgezeichnet. Es bestehen viele Möglichkeiten zur bürgerlich-rechtlichen Gestaltung der Rechtsverhältnisse und die Steuerpflichtigen suchen permanent den wirtschaftlichen Erfolg, nämlich den Gewinn, so zu erreichen, daß er steuerlich unangreifbar bleibt [269]. Nur setzt das Steuerrecht allen frei wählbaren und gestaltbaren zivilrechtlichen Rechtsformen insoweit eine Grenze, als nur solche bürgerlich-rechtlichen Gestaltungen steuerlich anerkannt werden, die ein angemessenes Mittel für die beabsichtigte

---

267) Beispielsweise läßt sich die Haftungsbegrenzung einer Gesellschaft (GmbH) nur erreichen, wenn ein bestimmtes Stammkapital aufgebracht wird.

268) Vgl. oben S. 40 mit FN 96.

269) Anders auf dem Gebiet des Zivilrechts, wo sich die Normadressaten zumeist der vom Gesetz angebotenen Gestaltungsformen bedienen. Eine Generalklausel im Sinne von

Ordnung der wirtschaftlichen Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse sind, § 6 Abs. 2 StAnpG [270]. Bedient sich jemand zur Herbeiführung eines vom Steuertatbestand erfaßten wirtschaftlichen Erfolges einer atypischen, im Steuergesetz nicht umschriebenen bürgerlich-rechtlichen Gestaltung, so ist er nach der Intention des Gesetzgebers für die Besteuerung so zu behandeln, als habe er die zur Regelung seiner Rechtsverhältnisse angemessene Gestaltung gewählt. Da § 6 StAnpG Ausfluß des Gebotes der steuerlichen Gleichbehandlung ist, muß die Frage, wann eine bürgerlich-rechtliche Gestaltung als in diesem Sinne unangemessen anzusehen ist, im Hinblick auf das Gebot der Gleichbehandlung beurteilt werden. Kann der Steuerpflichtige also einen sachlichen Grund für die von ihm gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung anführen, so ist diese nicht mehr als unangemessen einzustufen.

Damit soll die in § 6 StAnpG errichtete Schranke für zivilrechtliche Gestaltungsformen der Verwirklichung des Gleichheitssatzes dienen. Sie soll verhindern, daß derjenige seine Steuerlast mindern kann, der selbst oder durch hochbezahlte Sachverständige in der Lage ist, die jeweils steuergünstigste bürger-

---

§ 6 StAnpG ist hier nicht notwendig, weil die Normadressaten nicht permanent gegen die einschlägigen Normen steuern.

270) Vgl. Tipke/Kruse, AO, StAnpG § 6, Anm. 1.

lich-rechtliche Gestaltung für bestimmte wirtschaftliche Transaktionen herauszufinden. Denn es wäre ein Widerspruch zum Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz, wenn es nur den Steuerpflichtigen mit besonders hohem geistigen oder finanziellen Potential vergönnt ist, durch raffinierte Konstruktionen Steuern zu sparen. Und gerade lukrative Manipulationen zur Verlagerung von Einkommen in das steuergünstige Ausland setzen hohes Vermögen und hohe Einkünfte voraus, so daß diese Möglichkeiten dem Kleingewerbetreibenden, der die Gründung einer Einmanngesellschaft nicht finanzieren kann, in der Regel verschlossen ist.

Im Rahmen der Einkommensverlagerung in Steueroasenländer ergibt sich ein weiterer Gesichtspunkt für die gleichheitsgarantierende Funktion der Generalklausel des § 6 StAnpG und damit für seine Rechtfertigung aus der besonderen Lage bei der Gewerbesteuer. Die Steuerflüchtlinge mindern durch ihre Transaktionen über Basisgesellschaften im Ausland die Steuern vom Gewerbeertrag zu Lasten der begünstigten Gemeinden. Diese tragen aber den gesamten Sozialaufwand für die einzelnen Arbeitnehmer des Steuerflüchtlings, der seinen Gewerbeertrag ins Ausland transferiert und dadurch seine Gewerbesteuerschuld verringert. Dem vermögensschwachen Kleingewerbetreibenden hingegen bietet sich nicht die Chance zu

solchen Manipulationen. Er kann nicht auf gleiche Weise die gerechte Gewerbesteuerschuld verringern.

3. Beurteilung des § 6 StAnpG auf Grund der in Art. 2 Abs. 1 GG garantierten " allgemeinen Handlungsfreiheit "

Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit von § 6 StAnpG werden nicht nur aus Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitet, sondern vor allem aus Art. 2 Abs. 1 GG. Das Bundesverfassungsgericht hat in den Kirchensteuerurteilen vom 14. Dezember 1965 [271] anerkannt, daß zur Handlungsfreiheit im Sinne von Art. 2 Abs. 1 GG auch das Grundrecht des Bürgers gehört, nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften zur Steuer herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 GG gehören. Zur verfassungsmäßigen Ordnung gehört ein Gesetz insbesondere dann nicht, wenn es materiell gegen allgemeine Verfassungsgrundsätze verstößt [272].

a) Die "allgemeine Handlungsfreiheit" als wirtschaftliche Gestaltungsfreiheit - Unternehmensfreiheit

Das Grundrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG gewähr-

---

271) Vgl. die Nachweise unten auf S. 122 in FN 280.
272) Vgl. die Nachweise auf S. 114 in FN 286.

leistet die allgemeine Handlungsfreiheit [273], damit nach herrschender Meinung auch die allgemeine Handlungsfreiheit auf wirtschaftlichem Gebiet [274]. Diese wirtschaftliche Handlungsfreiheit ist im Katalog der speziellen Grundrechte nicht enthalten und folglich aus Art. 2 Abs. 1 GG herzuleiten [275]. Art. 2 Abs. 1 GG sichert eine Reihe im Grundgesetz nicht namentlich genannter wirtschaftlicher Grundfreiheiten, so die Wettbewerbsfreiheit, die Vertragsfreiheit, die Produktionsfreiheit, die Veräußerungs- und Erwerbsfreiheit und die Konsumfreiheit [276]. Er billigt und schützt damit grundsätzlich das wirtschaftliche Gewinnstreben des einzelnen [277]. Freie persönliche Entfaltung in der Wirtschaft heißt konkret nichts anderes als freie Entfaltung des wirtschaftlichen Unternehmens. Wirtschaftliche Entfaltungsfreiheit ist damit die Unternehmensfreiheit [278].

b) Art. 2 Abs. 1 GG als Grundrecht auf Steuerfreiheit

Früher wurde die Entziehung von Geldmitteln zur Steuertilgung nur als mittelbare, daher nicht relevante Beeinträchtigung der Möglich-

---

273) Vgl. das Urteil des BVerfG vom 16.1.1957, BVerfGE 6, S. 32 (36 f.).
274) Vgl. die Nachweise bei Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 2 Abs. 1. Rdnr. 11, Anm. 1.
275) Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 2 Abs. 1, Rdnr. 46.
276) Huber, E. R., DöV 1956, S. 135.
277) Heinze/Thomae, AWD 1968, S. 332-334-.
278) Maunz/Dürig/Herzog, aaO, Art. 2 Abs. 1, Rdnr. 46; Huber, E. R. aaO, S. 135.

keit zur Persönlichkeitsentfaltung aufgefaßt und dem Steuerpflichtigen die Berufung auf die in Art. 2 Abs. 1 GG garantierte allgemeine Handlungsfreiheit insoweit versagt [279]. Diese Auffassung hat sich insoweit geändert, als das Bundesverfassungsgericht den prozessualen Schutz des Steuerpflichtigen vor verfassungswidrigen Steuergesetzen auf dem Weg über Art. 2 Abs. 1 GG erweitert hat. Das Bundesverfassungsgericht erkennt an [280], daß abgabenrechtliche Verpflichtungen potentiell immer die freie Entfaltung der Persönlichkeit beeinträchtigen. Voraussetzung ihrer Gültigkeit ist deshalb nach Art. 2 Abs. 1 GG, daß sie sich im Rahmen der "verfassungsmäßigen Ordnung" halten. In diesen Grenzen bleibt eine abgabenrechtliche Norm nur dann, wenn sie nicht nur Grundrechtsverletzungen vermeidet, sondern in allen formellen und materiellen Beziehungen mit der Verfassung im Einklang steht. Jeder hat also das Grundrecht, von Steuern frei zu bleiben, soweit er dadurch nicht gegen die ver-

---

279) Wacke, StbJb 1966/67, S. 75-108-.

280) Vgl. hierzu und zum Folgenden nachstehende Entscheidungen des BVerfG: Beschluß vom 24.7.1957, BVerfGE 7, S. 89-92-; Beschluß vom 3.12.1958, BVerfGE 9, S. 3-11; Urteil vom 14.12.1965, BVerfGE 19, S. 206-215 ff.-; Urteil vom 14.12.1965, BVerfGE 19, S. 226-237 ff.-; Urteil vom 14.12.1965, BVerfGE 19, S. 242-247-; Urteil vom 14.12.1965, BVerfGE 19, S. 248-251-; Urteil vom 14.12.1965, BVerfGE 19, S. 268-281-; Beschluß vom 9.4.65, BVerfGE 21, S. 1-3.
Vgl. weiter Schmidt-Bleibtreu/Klein, aaO, S. 60; Klein, F., Verfassungsbeschwerde in Steuersachen, S. 39 ff.; Kruse, Steuerrecht, § 5 II, S. 39 ff.; Wacke, aaO, S. 107 ff.; Weber, AöR 90, S. 452-457-; derselbe, StbJb. 1967/68, S. 95-97-; Pelka, DVBl. 70, S. 887 (888).

fassungsmäßige Ordnung verstößt, d.h. gegen ein Steuergesetz, das in jeder Hinsicht der Verfassung entspricht [281]. Demnach kann sich der Steuerpflichtige gegen ein Abgabengesetz mit der Begründung wenden, es verletze das Grundrecht der freien Entfaltung der Persönlichkeit, weil es in irgendeiner Weise, sei es wegen formeller oder materieller Mängel, insbesondere auch wegen eines Verstoßes gegen die allgemeinen rechtsstaatlichen Prinzipien, mit dem Grundgesetz nicht vereinbar sei [282].

c) Die verfassungsmäßige Ordnung als Schranke des Grundrechts aus Art. 2 Abs. 1 GG

Das Grundrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG wird durch die Schrankentrias "Rechte anderer, verfassungsmäßige Ordnung, Sittengesetz" begrenzt. Für den Bereich dieser Untersuchung kommt, wie auch Heinze/Thomae [283] richtig hervorheben, als Schranke des Grundrechts aus Art. 2 Abs. 1 GG nur die verfassungsmäßige Ordnung in Betracht. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts [284] ist unter verfassungsmäßiger Ordnung im Sinne des Art. 2 Abs. 1 GG die verfas-

---

281) Kruse, aaO, S. 107; Wacke, aaO, S. 39.
282) Weber, StbJb. 1967/68, S. 97; Klein, F., aaO, S. 39.
283) aaO, S. 334.
284) BVerfG Urteil vom 16.1.1957, BVerfGE 6, S. 32-36 ff.-.

sungsmäßige Rechtsordnung, die Gesamtheit der formell und materiell verfassungsmäßigen Rechtsnormen zu verstehen. Die allgemeine Handlungsfreiheit wird damit eingeschränkt durch die Verfassung, elementare Verfassungsgrundsätze und jede formell und materiell verfassungsmäßige Rechtsnorm [285]. Eine Norm kann als Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung angesehen werden, wenn sie keinem Satz der geschriebenen Verfassung, aber auch keinem der sie übergreifenden und durchdringenden allgemeinen Rechtsgrundsätze, etwa dem Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit widerspricht [286]. Damit ergibt sich die Frage, ob § 6 StAnpG als Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung angesehen werden kann. Das kann nur bejaht werden, wenn § 6 StAnpG weder der geschriebenen Verfassung noch den ungeschriebenen elementaren Verfassungsgrundsätzen und den Grundentscheidungen des Grundgesetzes widerspricht. Im folgenden soll daher vor allem untersucht werden, ob § 6 StAnpG mit dem Rechtsstaatsprinzip vereinbar ist.

d) Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Steuerrechts, insbesondere: Voraussehbarkeit und Meßbarkeit staatlicher Eingriffe

Die zur Prüfung gestellte Vorschrift knüpft

285) BVerfG, aaO, S. 38.
286) Vgl. BVerfG, Beschluß vom 25.2.1960, BVerfGE 10, S. 354-363-; Beschluß vom 11.10.1962, BVerfGE 14, S. 288-306-.

eine Steuerpflicht und damit einen hoheitlichen Eingriff an den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts. Zum Rechtsstaatsbegriff gehört ein unabdingbares Maß an Meßbarkeit und Voraussehbarkeit staatlicher Eingriffe an Hand der Gesetze im formellen Sinne [287]. Für den Bereich des Abgabenwesens hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 14.12.1965 [288] diesen Grundsatz konkretisiert: Als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Steuerrechts fordert der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit, daß steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, daß der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann. Schon in einer früheren Entscheidung hatte das Bundesverfassungsgericht [289] die für die Rechtssetzungsdelegation durch Art. 80 Abs. 1 GG für maßgeblich erklärten Kriterien auf alle Ermächtigungen der Exekutive zur Vornahme belastender Verwaltungsakte angewendet: Derartige Ermächtigungen müssen durch das ermächtigende Gesetz nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein. Diese Anforderungen sind später auf die steuerliche Rechtssetzung übertragen worden. Grundlegend sind die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts über das rechtsstaatliche Erfordernis einer klaren und bestimmten

---

287) Maunz/Dürig/Herzog, GG, Art. 20, Rdnr. 86, 91 unter bb.
288) BVerfGE 19, S. 253-266 f.-.
289) Beschluß des BVerfG vom 12.11.1958, BVerfGE 8, S. 274-Leitsatz 7, 325 f.-; vgl. die Nachweise bei Heinze/Thomae, aaO, S. 335 in FN 34.

Fixierung von Steuertatbeständen im Beschluß vom 10.10.1961 [290], durch welchen § 3 Abs. 1 des Kapitalverkehrsteuergesetzes in der Fassung vom 22.9.1955 [291] als mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt wurde. In der Entscheidung heißt es [292]: "Die Grundsätze des Rechtsstaates fordern, daß die Norm, die eine Steuerpflicht begründet, nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sei, so daß die Steuerlast meßbar und in gewissem Umfang für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar wird. Das folgt einmal aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der nicht nur irgendeine, sondern eine näher begrenzte und näher bestimmte Ermächtigung der Exekutive zur Vornahme belastender Verwaltungsakte fordert und der darüberhinaus gebietet, daß Eingriffe der öffentlichen Gewalt für den Staatsbürger möglichst berechenbar seir sollen. Das Gesetz muß die Tätigkeit der Verwaltung inhaltlich normieren und darf sich nicht darauf beschränken, allgemein gehaltene Sätze aufzustellen. Eine lediglich formelle rechtssatzmäßige Bindung der Eingriffsverwaltung genügt nicht; insbesondere ist eine "vage Generalklausel", die es völlig dem Ermessen der Exekutive überläßt, die Grenzen von Freiheit und Eigentum des Staatsbürgers im einzelnen zu bestimmen, mit dem Grundsatz der Ge-

---

290) BVerfGE 13, S. 153-160 f.-.
291) BGBl. 1955 I, S. 590.
292) BVerfGE, aaO, S. 160.

setzmäßigkeit der Verwaltung nicht vereinbar." Das Bundesverfassungsgericht bestätigte diese Gedankengänge in der Kirchensteuerentscheidung vom 15.12.1965 [293] und im Beschluß vom 14.3.1967 [294] zu den §§ 175, 176 LAG. In der letzten Entscheidung findet sich allerdings eine vorsichtigere Formulierung der Erfordernisse der Bestimmtheit der Tatbestandsfixierung [295].

Zusammenfassend folgt hieraus, daß der Gesetzgeber aufgerufen ist, ihm geboten erscheinende Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerumgehung mit Hilfe von speziellen Gesetzen zu treffen. Hierzu bieten sich entsprechend den Belangen der jeweiligen Steuergesetze Spezialklauseln und vor allem Ersatztatbestände an. Solche hat der Gesetzgeber beispielsweise in § 17 EStG, § 1 Abs. 1 Nr. 5-7, Abs. 2 und 3 G + EStG, §§ 3,4 KVStG, §§ 12, 15 Abs. 2 StAnpG oder § 24 UmwandlungsStG verwendet. Der Gesetzgeber ist im übrigen gehalten, Einzeltatbestände dergestalt zu fassen, daß Umgehungen ausgeschlossen werden.

Das Steuerwesen befindet sich allerdings in ständiger Bewegung. Der Umgehungsschutz durch Spezialklauseln wird vielfach und in gerade in Zeiten der Einführung zahlreicher neuer

---

293) BVerfGE 19, S. 253-267-.
294) BVerfGE 21, S. 209-215-.
295) Vgl. Weber, StbJb. 1967/68, S. 95-109-.

Steuergesetze nicht vollständig ausreichen, weil die typischen Umgehungswege nicht sämtlich vorausgesehen werden können [296]. Dies war, neben dem Willen zur energischen Bekämpfung des Steuerschiebertums in allen seinen Formen, ein Hauptgrund, weswegen die damalige Reichsregierung auf der Einführung einer Generalklausel in die damalige Reichsabgabenordnung zum Unwirksammachen der Steuerumgehung hartnäckig und gegen den Widerstand namentlich der das Unternehmertum vertretenden Teile der Nationalversammlung bestanden hat [297].

Wie bereits hervorgehoben [298], kann es den Einzelgesetzen nur zum Teil überlassen bleiben, wirksam zu verhindern, daß die Steuerpflichtigen den erstrebten wirtschaftlichen Erfolg, also den Gewinn, so zu erreichen suchen, daß er steuerlich unangreifbar bleibt. Angesichts der unüberschaubaren Vielfalt wirtschaftlicher Gestaltungsmöglichkeiten und der Tatsache, daß im Bereich des Steuerrechts der zivilrechtliche Weg zum besteuerten wirtschaftlichen Erfolg nicht vorgezeichnet ist, wird man vorzugsweise auf Generalklauseln zurückgreifen, um eine ausreichende Waffe gegen neue Umgehungswege in der Hand zu haben. Eine Generalklausel, wie sie

---

296) Hensel, Steuerrecht, § 16 III, S. 76; Festschrift Zitelmann, S. 266 f.. Vgl. oben S. 33 ff.
297) Hensel, aaO.
298) Vgl. oben S. 35 ff.

§ 6 StAnpG enthält, kann als gesetzliche Regelung Geltung beanspruchen, soweit ihre Anwendung auf den Einzelfall mit der Grundforderung des Prinzips der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung vereinbar bleibt, daß es nämlich der Gesetzgeber selbst sein muß, der unmittelbar durch die gesetzliche Generalklausel die Besteuerung geregelt hat [299]. Das trifft zu, soweit die Generalklausel inhaltlich den Einzelfall hinreichend klar erfaßt, also Gegenstand, Inhalt, Zweck und Ausmaß des hoheitlichen Eingriffs durch das Gesetz selbst genügend bestimmt sind [300], oder auch, soweit die Generalklausel unabweisbar zur notwendigen Regelung eines Einzelfalles herangezogen wird, den die einzelnen Spezialgesetze bei dem normal erscheinenden Grad ihrer Perfektion nicht zu erfassen vermögen [301].

e) Die Abgrenzung von Gegenstand, Inhalt, Zweck und Ausmaß hoheitlicher Eingriffe durch § 6 StAnpG

Als Grundforderung für die Verfassungsmäßigkeit gilt also, daß die Norm die eine Steuerpflicht

---

299) Vgl. BVerwG, Urteil vom 23.2.1940 zur Frage des Verkaufs von Gummi-Schutzmitteln aus Straßenautomaten, BVerGE 10, S. 164 (165).
300) BVerfG Beschluß vom 10.10.1961, BVerfGE 13, S. 153 (160 f.); vgl. Spanner, Der Steuerbürger, S. 64 f.
301) BVerwG Urteil vom 23.2.1960, BVerwGE 10, 164 (165).

begründet, nach Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt ist, so daß die Steuerlast meßbar und in gewissem Umfang für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar wird.

Der Gegenstand des möglichen staatlichen Eingriffs wird durch § 6 Abs. 2 StAnpG genügend klar bestimmt: Die Steuerbehörden können beim Vorliegen eines Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Steuern so erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

§ 6 StAnpG tritt zu den einzelnen Steuergesetzen hinzu; er steht neben den Grundtatbeständen dieser Gesetze, nach welchen sich die Erhebung der Steuern bestimmt, beispielsweise die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns oder Vermögens. Diese Grundtatbestände schaffen den Rahmen für die Besteuerung dessen, was überhaupt als Umgehung eines Steuertatbestandes in Betracht kommt. Daneben stehen außerdem die Spezialklauseln zur Bekämpfung der Steuerumgehung [302]. Diesen Spezialklauseln, vor allem den Ersatztatbeständen gegenüber gilt die Generalklausel des § 6 StAnpG nur als Auffang-Vorschrift, also subsidiär [303].

---

302) Vgl. die Beispiele oben auf S. 36 f. mit FN 85 ff.
303) Tipke/Kruse, AO, § 6 StAnpG, Rdnr. 9.

Der Gesetzgeber verwendet im Tatbestand des § 6 StAnpG einen unbestimmten Rechtsbegriff: Die Steuerpflicht tritt nur ein, "wenn ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegt". Wenn auch das Bundesverfassungsgericht in dem oben [304] erwähnten Beschluß vom 10. Oktober 1961 ausgesprochen hat, daß eine "vage Generalklausel" unzulässig ist, so schließt dies keineswegs den Einsatz von Generalklauseln und unbestimmten Rechtsbegriffen aus [305]. Wie das Bundesverfassungsgericht [306] ausdrücklich hervorhebt, verwehren es die Grundsätze des Rechtsstaates dem Gesetzgeber nicht schlechthin, bei der Gestaltung von Gesetzestatbeständen auf dem Gebiet des Wirtschafts- und Steuerrechts Generalklauseln und unbestimmte Rechtsbegriffe zu verwenden. Beispielsweise wird im Bereich des Steuerrechts in zahlreichen Vorschriften der unbestimmte Rechtsbegriff "ordnungsgemäße Buchführung" verwendet. Auch die Bestimmung über die Berücksichtigung einer "außergewöhnlichen Belastung" im Einkommensteuerrecht nach § 33 EStG [307] und die Vorschrift des § 3 KVStG [308] über die Gewährung von Gesellschafterdarlehen enthalten unbestimmte Rechtsbegriffe.

---

304) Vgl. oben S. 116.
305) Spanner, Der Steuerbürger, S. 66.
306) aaO, S. 161.
307) "Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse..."
308) § 3 KVStG wurde durch Gesetz vom 23.12.1971 mit Wirkung vom 1.1.1972 gestrichen.

Der rechtsstaatliche Grundsatz der gleichen steuerlichen Belastung und damit der Steuergerechtigkeit kann nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts [309] eher verwirklicht werden, wenn Steuerverwaltung und Finanzgerichte den Besonderheiten des Einzelfalles durch Anwendung eines unbestimmten Rechtsbegriffes gerecht werden können. Anderenfalls wären sie gezwungen, jeden Fall in eine starre enumerativ- kasuistisch gestaltete Norm zu pressen, so daß die Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs eine möglichst vollkommene Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit zu verwirklichen sucht.

Was als "Mißbrauch" und was als "eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessene rechtliche Gestaltung" im Einzelfall anzusehen ist, läßt sich nur bei Zugrundelegung der vom Gesetzgeber vorausgesetzten wirtschaftlichen Betrachtungsweise in ihrer Erscheinungsform als Grundsatz zur Auslegung der Steuergesetze gemäß § 1 Abs. 2 StAnpG ermitteln. Eine unangemessene Gestaltung im Sinne von § 6 StAnpG liegt dann vor, wenn aus Gründen der Steuervermeidung eine dem wirtschaftlichen Hintergrund inadäquate Gestaltung gewählt wird. Daraus wird geschlossen, daß eine inadäquate Gestaltung nicht verworfen werden kann, wenn für die Gestaltung neben dem Effekt

---

309) Beschluß vom 10.10.1961, BVerfGE 13, S. 153 (162).

der Steuerminderung weitere beachtliche wirtschaftliche Gründe entscheidend waren [310]. Beweispflichtig für die Mißbräuchlichkeit der Gestaltung ist die Finanzverwaltung; der Steuerpflichtige braucht seinerseits einen Entlastungsbeweis nicht zu führen [311].

Auf das Beispiel des Steueroasenerlasses und die in ihm enthaltenen Anweisungen bezogen bedeutet das, daß nicht jede Einschaltung einer Basisgesellschaft eine unangemessene Gestaltung der wirtschaftlichen Verhältnisse darstellt. Ausgehend von der Grundfunktion der Basisgesellschaft als Integrationsinstanz des multinationalen Unternehmens [312] lassen sich eine Reihe wirtschaftlicher Motive für die Gründung einer Basisgesellschaft im steuergünstigen Ausland, insbesondere in der Schweiz [313], finden: die Währungssicherheit, die Krisensicherheit, die Neutralität, solide internationale Informationsdienste, Auftreten unter neutraler Firma und vieles andere mehr. In diesen Fällen hat die mit der einheitlichen Leitung und Überwachung der internationalen Tätigkeit betraute Basisgesellschaft eine voll-

---

310) Vgl. oben S. 49.
311) Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 7. Mai 1962, EFG 1963, S. 95.
312) Vgl. oben S. 59 ff.
313) Wichtige Holdinggesellschaften großer multinationaler Unternehmen in der Schweiz sind beispielsweise die "Siemens-Beteiligungs-AG", die "Michelin-International"und die "Pirelli Internazionale".

kommen eigenständige wirtschaftliche Funktion. Sie übernimmt zumeist auch Aufgaben im Rahmen des Im- und Exports, der internationalen Marktbeobachtung und des internationalen Patentschutzes.

Andererseits stellt sich die Frage, ob es ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten ist, wenn ein Inländer sich sein Vermögen bei geringeren steuerlichen Opfern vermehren lassen will und zu diesem Zweck eine Vermögensverwaltungsgesellschaft in der Schweiz gründet, ohne daß eine außersteuerliche Veranlassung für diese Transaktion besteht [314]. Hier liegt sicher eine mißbräuchliche Gestaltung im Sinne von § 6 StAnpG vor, wenn einzig und allein aus steuerlichen Gründen Rechtsgestaltungen gewählt worden sind, die ohne das Ziel der Steuervermeidung völlig abwegig und auch nicht zustande gekommen wären. Zu denken ist vor allem an die bereits erwähnten Fälle [315], in denen keinerlei Verbindung zu Dritten und schon gar keine zum Ausland vorliegt, sondern "wo für wirtschaftlich rein nationale Tatbestände künstlich internationale Sachverhalte geschaffen werden".

Die von der Rechtsprechung zu § 6 StAnpG entwickelten Auslegungsgrundsätze, nach welchen die gewählte Rechtsgestaltung auf Grund ihrer

---

314) Zu den einzelnen Verlagerungssachverhalten vgl. oben S. 65 ff.
315) Vgl. oben S. 70 f.und Menck, DStR 1964, S. 483 (488);

wirtschaftlichen Motive zu beurteilen ist, sind geeignet zu einer sachgerechten Entscheidung des Einzelfalles zu führen. Bereits der Reichsfinanzhof [316] hat die Einschaltung einer Kapitalgesellschaft gemäß § 6 StAnpG für unbeachtlich gehalten, wenn diese nur zum Zwecke der Steuerersparnis gegründet worden ist und ein eigentlicher Geschäftsbetrieb nicht stattfindet. Genaue Abgrenzungen enthalten die Urteile des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 27. Oktober 1970 [317] und vom 9. Dezember 1970 [318], die sich ebenfalls mit der Beurteilung von Briefkastenfirmen befassen.

---

316) Vgl. den Nachweis auf S. 86 in FN 213.

317) Die Kläger (Kl.), die Eheleute Z. hatten in den Jahren 1965 und 1966 ihren Wohnsitz im Inland. Der Kl. zu 1 transferierte im Jahre 1960 und später einen Teil seiner im Depot einer inländischen Bank liegenden Beteiligungen in die Schweiz, verkaufte sie dort und kaufte andere, vornehmlich ausländische Wertpapiere. Er schenkte 1963 einen Teil dieser Wertpapiere seiner Ehefrau, der Klägerin zu 2. Im Jahre 1964 gründeten die Kl. die X-GmbH und die Y-GmbH mit Sitz in der Schweiz. Der einzige Zweck dieser Gesellschaft war die Verwaltung von Wertschriften aller Art. Die Kl. übertrugen zur gleichen Zeit in Verrechnung auf die Stammeinlage die im Depot der inländischen Bank liegenden inländischen Beteiligungen auf die X-GmbH. Im Jahre 1965 sind die letztgenannten Beteiligungen schließlich in die Schweiz transferiert worden. Die Kl. übertrugen ferner in Verrechnung auf ihre Stammeinlage die im Depot einer schweizer Bank liegenden, aus dem früheren Transfer herrührenden und inzwischen umgeschichteten Aktien auf die Y-GmbH. Zu Geschäftsführern der X-GmbH und der Y-GmbH waren die Kl. und die schweizer Bankdirektoren A und B bestellt worden. Die beiden GmbH haben keine erkennbare Geschäftstätigkeit entwickelt.- Streitig ist, ob die Erträge aus den Betei-

Das Finanzgericht geht davon aus, daß es jedem Steuerpflichtigen freistehe, die für ihn steuerlich günstigste Rechtsform zu wählen und es ihm auch unbenommen bleibe, im Ausland Toch-

---

ligungen nach wie vor in der BRD der Einkommenbesteuerung unterworfen werden können. FA und FG haben dies bejaht.

318) Durch Vertrag vom 25.9.1963 stellte die X AG dem Kläger (Kl.) ein nicht weiter gesichertes privates Darlehen in Höhe von mehr als 600 000 sfr. zur Verfügung zu einem Zinssatz von 6 v.H. Der Zinssatz wurde 1966 auf 12 v.H. erhöht. Mit einem weiteren Vertrag v. 10.11.1964 gewährte die X AG dem Kl. ein nicht weiter gesichertes betriebliches Darlehen in Höhe von mehr als 300 000 sfr zu einem Zinssatz von 12 v.H. Wegen der ungenügenden Sicherung des Darlehens wurde mit Vertrag v. 1.7.1965 ein zusätzlicher Risikosatz in Höhe von 5,5 v.H. vereinbart. Für das von der X AG mit Vertrag v. 25.9.1963 gewährte private Darlehen wurden Zinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht. Schließlich wurde vom Kl. das von der X AG mit Vertrag v. 10.11.1964 gewährte betriebliche Darlehen zum 31.8.1965 passiviert, davon ..DM für aufgelaufene Zinsen. Außerdem wurden zum 31.8.1965 für das Geschäftsjahr 1964/65 für Zinsen weitere ..DM zurückgestellt. Das beklagte FA hat auf Grund der für die Jahre 1963 bis 1966 durchgeführten Bp. die X AG als sog. ausländische Scheinfirma behandelt, über die der Kl. seine in das Ausland verlagerten Eigenmittel seinem inländischen Unternehmen wieder zugeführt habe. Es hat deshalb unter Hinweis auf den sog. Oasenerlaß (BStBl. 1965 II, S. 74 f.) die einzelnen Darlehen nicht anerkannt. Zugleich hat es die Darlehen als Einlage von Eigenmitteln und die Zins- und Rückzahlungen als Entnahmen gewertet und schließlich die Rückstellung für die Zinszahlungen gestrichen.

tergesellschaften zu gründen und zu unterhalten, um dadurch Auslandsgeschäfte der deutschen Stammfirma besser abwickeln zu können. Dieser Grundsatz finde seine Grenzen indessen dort, wo bei einer Gesamtwürdigung des wirtschaftlichen Hintergrundes die gewählte Gestaltung unangemessen erscheint, weil sie keine wirtschaftliche Funktion erfülle, sondern lediglich der Steuerersparnis diene. Demzufolge nimmt das Finanzgericht an, daß ein Rechtsmißbrauch vorliegt, wenn sich ein Steuerpflichtiger von einer ihm gehörenden Domizilfirma, die einen echten eigenen Geschäftsbetrieb nicht entwickelt, Darlehen gegen hohe Zinsen und praktisch ohne Sicherheit gewähren läßt, denn hier bleiben die wirtschaftlichen Verhältnisse in Wirklichkeit so, wie sie vor der Gründung der Gesellschaft waren [319]. Hieraus ergibt sich, daß die Vermögensübertragungen als steuerlich unbeachtlich anzusehen sind und auch den Darlehensverträgen die steuerliche Anerkennung zu versagen ist.

---

319) Das FG stellt in den Urteilsgründen jeweils darauf ab, daß die geprüften Domizilgesellschaften keine wirtschaftliche Funktion erfüllen und ausschließlich als Stützpunkt für die Verlegung von Vermögen dienen. Den Gesellschaften bleibt angesichts der Beherrschung durch den Kl. überhaupt kein eigener wirtschaftlicher Spielraum. Diese Feststellungen werden durch die Tatsache bestätigt, daß die Vermögensbilanzen nur die eingebrachten Wertpapiere und Bankguthaben enthalten, und daß die Erfolgsbilanzen nur die bei Bank- und Wertpapiergeschäften üblicherweise entstehenden Erträge und Aufwendungen ausweisen. Damit handelt es sich um Domizilgesellschaften im Sinne des Urteils des Schweizer Bundesgerichts vom 22. November 1968 -

Der Bundesfinanzhof sieht indessen nicht allein in der wirtschaftlichen Funktion der Basisgesellschaft das entscheidende Abgrenzungsmerkmal für die Prüfung des Mißbrauchstatbestandes. Er fordert in einer jüngeren Entscheidung [320], die Anwendung von § 6 StAnpG nicht nur unter dem Gesichtspunkt der Steuerersparnis zu betrachten, sondern auch die mit der Gründung der Basisgesellschaft anderweitig verbundenen Kosten zu berücksichtigen: Solange diese Kosten die Steuerersparnis ausgleichen, entfällt die Steuerumgehungsabsicht des § 6 StAnpG. In diesem Zusammenhang ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofes auch die Höhe der streitigen Steuerschuld zu prüfen: Eine geringe Steuerschuld [321] spreche ebenfalls gegen die Annahme einer Steuerumgehungsabsicht.

Dieser Nachweis der Absicht der Steuerumgehung ist ein weiteres wichtiges Abgrenzungsmerkmal, das eine uferlose Ausweitung der Mißbrauchsklausel verhindert. Beweispflichtig für das Vorliegen dieses ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals des § 6 StAnpG [322] ist die Finanzverwaltung [323], der es allerdings in der Regel

---

BGE 1968 I, S. 659 , die ohne eine eigene wirtschaftliche Funktion zu haben, dazu mißbraucht werden, daß ein von den natürlichen Gegebenheiten abweichender Besteuerungstatbestand künstlich aufgebaut wird.

320) Urteil vom 21.5.1971, BStBl. 1971 II, S. 721 ff.; vgl. oben S. 89 f.

321) Im Streitfall 230 DM Vermögensteuer jährlich

322) Vgl. oben S. 50 f.

323) Vgl. Tipke/Kruse, AO, § 6 StAnpG, Rdnr. 5,8.; Kruse, Steuerrecht, § 10 II.

möglich sein wird, die Umgehungsabsicht im Wege des Indizienbeweises festzustellen, wenn der Tatbestand des § 6 StAnpG im übrigen erfüllt ist. Gegen den Steuerpflichtigen spricht dabei, wenn er die von ihm gewählte Gestaltung nicht durch außersteuerliche Beweggründe rechtfertigen kann. Wer hingegen eine unangemessene Gestaltung aus Rechtsunkenntnis, Unerfahrenheit oder Ungeschicklichkeit wählt, wird von § 6 StAnpG nicht erfaßt [324]. Mit Hilfe dieser genannten Auslegungsgrundsätze und Abgrenzungskriterien können Steuerverwaltung und Finanzgerichte wie dargestellt in jedem Einzelfall ermitteln, ob ein Mißbrauch im Sinne von § 6 StAnpG vorliegt oder nicht, ohne hierbei eine willkürliche Entscheidung treffen zu müssen.

In Übereinstimmung mit der Lehre hat das Bundesverfassungsgericht bereits in seinem Beschluß vom 7. Mai 1953 [325] klargestellt, daß es sich bei der Auslegung und Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe nicht um eine Entscheidung nach "freiem Ermessen", sondern um die Auslegung und Anwendung von Rechtsbegriffen handelt. Somit ist bei solchen Begriffen, auch wenn sie nicht in dem Sinne eindeutig sind, daß Auslegung und Anwendung in jedem Einzelfall nur zu einem bestimmten Ergebnis führen könnten, eine volle richterliche Nachprüfung zulässig und geboten [326].

---

324) Kruse, aaO.
325) BVerfGE 2, S. 267 (283 f.); Vgl. Spanner, Der Steuerbürger, S. 66.
326) Spanner, aaO.

Auch die Heranziehung zur Steuer selbst wird gemäß § 6 Abs. 2 StAnpG nicht in das Ermessen der Steuerbehörde gestellt. Es handelt sich nicht um eine Kann-Vorschrift, sondern die Heranziehung zur Steuer ist zwingend vorgeschrieben, sobald der Tatbestand des Mißbrauchs bürgerlich-rechtlicher Gestaltungsformen erfüllt ist. Ebenso ist der Steuermaßstab im Umgehungsfalle durch § 6 Abs. 2, 3, 4 StAnpG genau festgelegt.

Hinsichtlich der Voraussehbarkeit der steuerlichen Belastung und damit des Vertrauensschutzes des Steuerpflichtigen ist noch zu bemerken, daß der Steuerpflichtige die Steuerlast im voraus genau beurteilen kann, wenn er eine angemessene Gestaltung seiner rechtlichen Verhältnisse wählt. Entscheidet er sich für einen anderen Weg, so entsteht für den Steuerpflichtigen nicht die Frage, ob und wieviel Steuer gezahlt werden muß, vielmehr nur ob der Versuch, den Steuerbetrag, der eigentlich anfällt, zu mindern, erfolgreich sein wird oder nicht. Hierdurch entsteht für den Steuerpflichtigen nicht ein Zustand der Rechtsunsicherheit, sondern nur ein von ihm in jedem Falle zu tragendes kalkulatorisches Risiko. Zusammenfassend bleibt damit festzustellen, daß Gegenstand, Inhalt, Zweck und Ausmaß des Handelns der Steuerverwaltung durch das Gesetz selbst genügend bestimmt sind. Die Steuerlast als solche bleibt maßbar und der Steu-

erpflichtige ist durchaus in der Lage, im voraus zu beurteilen, ob seine Transaktion eine Steuerpflicht auslöst.

Die Verwendung einer Generalklausel durch den Steuergesetzgeber ist nicht nur dann gerechtfertigt, wenn die Generalklausel inhaltlich den Einzelfall hinreichend klar erfaßt. Sie ist darüber hinaus zulässig, soweit sie zur unabweisbar notwendigen Regelung von Fällen herangezogen wird, welche die einzelnen Fachgesetze bei dem normalerweise zu erwartenden Perfektionsgrad der Gesetzgebung nicht zu erfassen vermögen [327].

Ausdrücklich waren bis zum Erlaß des neuen Außensteuergesetzes vom 8.9.1972 [328] nur zwei Verlagerungssachverhalte gesetzlich geregelt [329]: in § 16 KStG [330] die Verlegung der Geschäftsleitung und des Sitzes - oder eines von beiden - unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften in das Ausland und in § 6 b Abs. 4 Nr. 3 und 4 EStG [331] das Verbot, stille Reserven in Betriebe zu übertragen, die nicht der deutschen Besteuerung unterliegen. Dagegen

---

327) So das Bundesverwaltungsgericht zu der Frage, wieweit polizeiliche Generalklauseln als gesetzliche Regelung der Berufsausübung Verwaltungsakte rechtfertigen, BVerwG, Urteil vom 23.2.196 , BVerwGE 10, 164 ff.
328) BGBl. 1972 I, S. 1713; vgl. oben S. 91 ff.
329) Vgl. Hohensee/Bellstedt, Besteuerung, S. 195
330) BGBl. 1969 I, S. 1869
331) BGBl. 1969 I, S. 2265

gab es kein Steuergesetz, das allgemein die Verlagerung von Einkommen und Vermögen in das Ausland erfaßte und für diesen Fall besondere Rechtsfolgen vorsah, sofern nicht der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt war. Hier bot sich von selbst der Rückgriff auf die Generalklausel des § 6 StAnpG und damit die Subsumtion der Verlagerung von Einkommen und Vermögen in Steueroasenländer unter den Begriff des Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts an.

Von den ersten gesetzgeberischen Überlegungen im Steueroasenbericht [332] bis zum Erlaß eines Außensteuergesetzes verging eine Zeitspanne von mehr als acht Jahren. Inwieweit das neue Gesetz mit seinen speziellen Regelungen die gravierendsten Verlagerungssachverhalte erfaßt und sich damit als ein vollkommen wirksames Mittel zur Bekämpfung von Einkommens- und Vermögensverlagerungen in Steueroasenländer erweisen wird, läßt sich vor der Anwendung des Gesetzes durch die Steuerverwaltung nicht voraussagen. Klar ist aber, daß die Möglichkeiten zur Einkommens- und Vermögensverlagerung angesichts der Vielgestaltigkeit wirtschaftlicher Erscheinungsformen kaum abstrakt vorhersehbar sind und die Steuerpflichtigen neue Wege ersinnen und finden werden. Neue Taktiken auf Seiten der Steuerpflichtigen erfordern indessen einsatzfähige Waffen in den Händen der

---

332) Vgl. oben S. 57 f.

Exekutive. Agiert der Gesetzgeber hierbei nicht durch eine Generalklausel, so bleibt ihm nur übrig, nachträglich zu reagieren und der Entwicklung fortwährend hinterherzuhinken. Die Interessen der Steuerflüchtlinge sind in diesem Rahmen kaum für so schutzwürdig zu erachten, daß ihnen gegenüber das Gebot der steuerlichen Gleichbehandlung zurückzutreten hat. Werden dennoch mit Hilfe von § 6 StAnpG solche Fälle von Einkommens- und Vermögensverlagerungen erfaßt, die nicht unter spezielle gesetzliche Vorschriften subsumiert werden können aber eine sofortige und unabweisbar notwendige Regelung verlangen, so nimmt die Steuerverwaltung mit ihrer Berufung auf § 6 StAnpG nicht eine Entscheidung vorweg, die nur der Gesetzgeber in Gesetzesform zu treffen hat.

Hinsichtlich der in der Literatur [333] geäußerten Bedenken, daß § 6 StAnpG den Richter überfordere, ist zunächst darauf hinzuweisen, daß nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts [334] selbst die schöpferische Füllung weiter Lücken auf der Grundlage einer richtungweisenden Generalklausel eine herkömmliche und stets bewältigte richterliche Aufgabe ist. Dieser Grundsatz wird vom Bundesverfassungsgericht keineswegs auf das Zivilrecht beschränkt [335]. Die Steuergesetze, die die Steu-

---

333) Vgl. die Nachweise oben auf S. 101 mit FN 254.
334) BVerfGE 3, S. 225 (243 f.)
335) Vgl. die bereits zitierte Entscheidung des BVerfG vom 10.10.1961, BVerfGE 13, S. 153 (164).

erpflicht an bestimmte Lebenssachverhalte knüpfen, müssen eben, wie bereits mehrfach hervorgehoben, der Vielfalt wirtschaftlicher Gestaltungsmöglichkeiten Rechnung tragen und können ohne unbestimmte Rechtsbegriffe und Generalklauseln nicht auskommen. Diese weitgefaßten Gesetzesbestimmungen können das Gebot materieller Gerechtigkeit erst erfüllen, wenn der Richter Lücken schöpferisch ausfüllt und damit den objektiven Willen des Gesetzgebers im Einzelfall verwirklicht.

Daß die Richter in der Lage sind, die ihnen durch den unbestimmten Rechtsbegriff in § 6 StAnpG gestellte Aufgabe zu bewältigen, zeigt für das Beispiel der Einkommens- und Vermögensverlagerungen in Steueroasenländer die bereits zitierte [336] Rechtsprechung zur steuerrechtlichen Beurteilung von Basisgesellschaften. Hierbei führte der Bundesfinanzhof [337] aus, Voraussetzung einer Steuerumgehung sei, daß für eine Transaktion wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen. Eine Steuerumgehung ist zu verneinen, wenn außer der Absicht der Steuerersparnis noch andere stichhaltige Gründe für die Wahl des beschrittenen Weges vorgelegen haben. Somit verzichtet der Bundesfinanzhof, Tatbestandsvoraussetzungen aufzuführen, die eine Steuerumgehung begründen können, wenn er Gründe sieht, die die gewählte Gestaltung rechtfertigen.

---

336) Vgl. oben S. 86 ff mit FN 213 ff.
337) Vgl. Urteil vom 17.7.1968, BStBl. II, S. 695 ff., "Betonmischer-Fall".

V. Ergebnis

Die Steuerumgehung ist ein Fall der Gesetzesumgehung. Ihr läßt sich jedoch nicht wie sonst der Gesetzesumgehung im allgemeinen Verwaltungsrecht durch Analogie entgegenwirken, weil Steuertatbestände nicht im Wege der Gesetzesanalogie geschaffen werden dürfen. Zur Bekämpfung der Steuerumgehung ist somit eine besondere gesetzliche Grundlage notwendig.

Eine positivrechtliche Regelung der Steuerumgehung und ihrer Folgen ist in § 6 StAnpG enthalten. Er erfaßt einen Sonderfall, der sich aus der Technik der Steuergesetze erklärt. Das Steuerrecht knüpft an wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse an, es erhebt "Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" zu Tatbestandsmerkmalen. Dabei geht es davon aus, daß bestimmten wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen bestimmte Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts entsprechen. Zwar respektiert das Steuerrecht grundsätzlich die gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung, erkennt aber nur solche zivilrechtlichen Formen an, die ein angemessenes Mittel für die Gestaltung wirtschaftlicher Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse sind.

Ein besonderes Anwendungsgebiet der Mißbrauchsklausel des § 6 StAnpG bewirkt der Steueroasen-

erlaß der Finanzminister der Bundesländer vom 14. Juni 1965, als dessen Kernstück und Grundlage die Vorschrift anzusehen ist. Die Anordnungen dieses Erlasses stellen klar, daß die Fragen der Einkommens- und Vermögensverlagerung in Steueroasenländer im wesentlichen unter dem Gesichtspunkt des Rechtsmißbrauchs zu lösen sind. Danach ist der Einschaltung eines ausländischen Rechtsträgers die steuerliche Anerkennung zu versagen, wenn er keine wesentliche eigene wirtschaftliche Funktion hat, sondern sich vornehmlich als Stützpunkt für die Verlagerung von Vermögen oder Einkünften in das niedrig besteuernde Ausland darstellt. Es wird also bei der Beurteilung von Transaktionen nach der wirtschaftlichen Funktion des ausländischen Rechtsträgers - der Basisgesellschaft - gefragt, nach der Funktion, welche dem Rechtsträger als Folge seiner Einschaltung im Rahmen der betreffenden Transaktion zufallen soll.

Die Anordnungen des Steueroasenerlasses über die Auslegung und Anwendung des § 6 StAnpG für den Bereich der Einkommens- und Vermögensverlagerungen in Steueroasenländer behalten auch nach dem Inkrafttreten des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 ihre Gültigkeit. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Verlagerungssachverhalte auch künftig in erster Linie unter dem Gesichtspunkt des Rechtsmißbrauchs zu beurteilen, während die Zugriffsbe-

steuerung nach den §§ 7 bis 14 des Außensteuergesetzes erst im Anschluß daran zu prüfen ist. Einzelheiten hierüber wird ein Einführungserlaß zum Außensteuergesetz enthalten.

Indem man zur Bekämpfung von Einkommens- und Vermögensverlagerungen in Steueroasenländer im wesentlichen auf § 6 StAnpG zurückgreift, stützt man sich auf eine Vorschrift, die seit ihrem Inkrafttreten fortwährend Gegenstand der Diskussion im steuerrechtlichen Schrifttum ist, ohne bislang überzeugend bewältigt worden zu sein. Nachdem Kritik vorwiegend aus rechtstheoretischer und rechtsmethodischer Sicht erhoben worden ist, wird in jüngster Zeit die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift in Frage gestellt.

Jedoch zeigt gerade die Anwendung der Mißbrauchsklausel auf Verlagerungssachverhalte, daß trotz aller verfassungsrechtlichen Bedenken eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift zur Bejahung ihrer Verfassungsmäßigkeit führt. Beispiele aus der Rechtsprechung verdeutlichen, daß der Vorwurf mangelnder Justiziabilität widerlegt werden kann.

§ 6 StAnpG verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG, denn er dient der Verwirklichung des Postulats der Steuergerechtigkeit, nach welchem eine ungleiche steuerliche Belastung einzelner Personen vermieden wer-

den soll. § 6 StAnpG verhindert, daß diejenigen Steuerpflichtigen bevorzugt werden, die selbst oder durch Sachverständige in der Lage sind, die jeweils steuergünstigste bürgerlichrechtliche Gestaltung für bestimmte Transaktionen herauszufinden.

§ 6 StAnpG verstößt nicht gegen das Rechtsstaatsprinzip, obwohl er den Steuertatbestand generalklauselartig erweitert. Zwar ist der Gesetzgeber gehalten, Einzeltatbestände so zu fassen, daß Steuerumgehungen möglichst ausgeschlossen werden, aber nicht alle Umgehungsmöglichkeiten sind abstrakt vorhersehbar. Die im Steueroasenbericht und im Steueroasenerlaß dargestellte Vielfalt wirtschaftlicher Gestaltungsmöglichkeiten zur Verlagerung von Einkommen und Vermögen beweist, daß es dem Gesetzgeber auch durch Schaffung von Spezialklauseln nicht gelingen kann, alle Umgehungstatbestände zu erfassen. Die Grundsätze des Rechtsstaates verwehren es dem Gesetzgeber deshalb nicht, eine Generalklausel mit einem unbestimmten Rechtsbegriff zu verwenden, wenn Gegenstand, Inhalt, Zweck und Ausmaß des hoheitlichen Eingriffs durch das Gesetz selbst genügend bestimmt sind. Daß dies für § 6 StAnpG anzunehmen ist, zeigen die von der Rechtsprechung entwickelten Abgrenzungskriterien für die Beurteilung von Einkommens- und Vermögensverlagerungen. Der rechtsstaatliche Grundsatz der gleichen steuerlichen Belastung wäre

kaum zu verwirklichen, wenn der Gesetzgeber gezwungen wäre, jeweils nur nachträglich zu reagieren.

Die bisher ergangene Rechtsprechung bestätigt, daß Steuerverwaltung und Finanzgerichte den Besonderheiten des einzelnen Umgehungsfalles durch Anwendung eines unbestimmten Rechtsbegriffes eher gerecht werden können, als wenn sie gezwungen werden, jeden Fall in eine starre, enumerativ-kasuistische Norm zu pressen. Eine schrankenlose Ausweitung des Anwendungsbereichs der Mißbrauchsklausel verhindert hierbei das Erfordernis des Nachweises einer Steuerumgehungsabsicht durch die Finanzverwaltung. Auch der Richter wird durch § 6 StAnpG nicht überfordert, da selbst die schöpferische Füllung weiter Lücken auf der Grundlage einer richtungsweisenden Generalklausel eine herkömmliche und stets bewältigte richterliche Aufgabe ist.

Somit bleibt festzuhalten, daß die zur Begründung der Verfassungswidrigkeit des § 6 StAnpG angeführten Argumente nicht durchgreifen. § 6 StAnpG bleibt nach wie vor ein wirksames Mittel zur Bekämpfung von Einkommens- und Vermögensverlagerungen in Steueroasenländer. Er stellt eine wirksame Rechtsgrundlage für das Eingreifen der Finanzbehörden dar.

Lebenslauf

Am 8. Oktober 1943 wurde ich, Nikolaus Hensel, als Sohn des Ingenieurs Bernhard Hensel und seiner Ehefrau Lucia geb. Lichnock in Templin geboren. Nachdem meine Familie ihren Wohnsitz nach Berlin verlegt hatte, besuchte ich dort vom 1. September 1949 die 9. Grundschule des Bezirks Schöneberg. Nach sechs Schuljahren in der Grundstufe war ich seit dem 14. April 1955 Schüler der Paul-Natorp-Schule in Berlin-Friedenau, wo ich am 5. März 1962 die Reifeprüfung ablegte.

Mit dem Wintersemester 1962/63 nahm ich das Studium der Rechtswissenschaften an der Freien Universität auf, das ich am 3. Juli 1968 mit dem Bestehen der ersten juristischen Staatsprüfung beendete. Anschließend trat ich am 1. Oktober 1968 in den juristischen Vorbereitungsdienst ein und wurde zum Referendar im Kammergerichtsbezirk ernannt. Daneben wurde ich am Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht der Juristischen Fakultät der Freien Universität Berlin als Assistent eingestellt.

Nach der Beendigung des Vorbereitungsdienstes legte ich am 6. Juli 1972 vor dem Justizprüfungsamt Berlin die zweite juristische Staatsprüfung ab.

Zum 30. September 1972 schied ich aus dem Universitätsdienst aus und verließ Berlin. Seitdem lebe ich in Frankfurt/Main und bin als Rechtsanwalt beim dortigen Landgericht zugelassen.